

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**EDUARDO MOTTA DE MORAES**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA COBRADA PELO DEPARTAMENTO  
DE TRANSPORTE E TERMINAIS (DETER) EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO DOS  
SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS  
OPERADOS EM REGIME PÚBLICO**

**FLORIANÓPOLIS**

**2016**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**EDUARDO MOTTA DE MORAES**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA COBRADA PELO DEPARTAMENTO  
DE TRANSPORTE E TERMINAIS (DETER) EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO DOS  
SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS  
OPERADOS EM REGIME PÚBLICO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à  
apreciação da banca examinadora da  
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC,  
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.  
Orientador: Prof. Dr. Orlando Celso da Silva Neto

**FLORIANÓPOLIS**

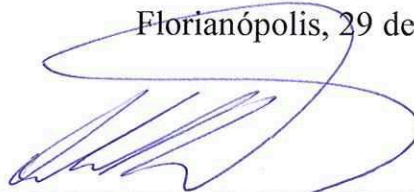
**2016**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

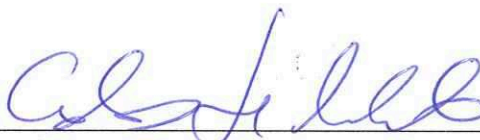
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA COBRADA PELO DEPARTAMENTO DE TRANSPORTE E TERMINAIS (DETER) EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS OPERADOS EM REGIME PÚBLICO”, elaborado pelo acadêmico “**Eduardo Motta de Moraes**”, defendido em **29/06/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,0 (NOVE INTeiros), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 29 de junho de 2016



**Orlando Celso da Silva Neto**  
Professor Orientador



**Carlos Henrique Machado**  
Membro de Banca



**Rodolfo Macedo do Prado**  
Membro de Banca



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E  
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Eduardo Motta de Moraes

RG: 1098055724

CPF: 011.223.240-06

Matrícula: 11201161

Título do TCC: A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA COBRADA PELO DEPARTAMENTO DE TRANSPORTE E TERMINAIS (DETER) EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS OPERADOS EM REGIME PÚBLICO

Orientador(a): Orlando Celso da Silva Neto

Eu, Eduardo Motta de Moraes, acima qualificado, venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 29 de junho de 2016.

Assinatura manuscrita em azul do aluno Eduardo Motta de Moraes.

---

**EDUARDO MOTTA DE MORAES**

Aos meus pais,  
pelo amor, incentivo e apoio incondicionais.

*For God's sake let us sit upon the ground  
And tell sad stories of the death of kings:  
How some have been depos'd, some slain in war,  
Some haunted by the ghosts they have deposed,  
Some poisoned by their wives, some sleeping kill'd.  
All murdered – for within the hollow crown  
That rounds the mortal temples of a king  
Keeps Death his court, and there the antic sits,  
Scoffing his state and grinning at his pomp,  
Allowing him a breath, a little scene,  
To monarchize, be fear', and kill with looks;  
Infusing him with self and vain conceit,  
As if this flesh which walls about our life  
Comes at the last, and with a little pin  
Bores through his castle wall, and – farewell, king!*

**Shakespeare.** *Richard II* (3.2)

## RESUMO

O presente trabalho analisa a conformidade entre as disposições da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e a taxa de fiscalização dos serviços de transporte de passageiros operado em regime público pelo Departamento de Terminais e Transporte (DETER), autarquia vinculada à Secretaria de Estado e Infraestrutura (SIE) do Estado de Santa Catarina. A Carta Magna, sabe-se, traz disposições impostas a cidadãos e governantes, balizando suas atividades. Nesse sentido, dispõe acerca das espécies tributárias, estabelecendo suas respectivas regras-matrizes de incidência. Analisando-as, portanto, é possível reconhecer o binômio *hipótese de incidência/base de cálculo* e, com isso, saber com clareza a que espécie pertence cada tributo estudado. Com isso em mente, a hipótese de incidência das taxas de polícia consubstancia-se no efetivo exercício de tal poder, dentro dos limites territoriais definidos em lei. A base de cálculo, componente da consequência, trata-se sempre de valor que revele o custo da atuação estatal. Deve haver, impreterivelmente, uma correlação entre a atividade do Poder Público e o valor da taxa. Partindo dessas premissas, verifica-se que a taxa cobrada em razão da fiscalização dos serviços de transporte público pelo DETER tem por hipótese de incidência, justamente, os atos de fiscalização empreendidos pela autarquia em território catarinense. A base de cálculo, não obstante, é o valor auferido com a venda das passagens aos usuários do serviço de transporte. Dessa forma, ausente a correspondência entre ambos, verifica-se que a taxa em questão é inconstitucional, por desobedecer à regra-matriz prevista na Lei Maior.

## ABSTRACT

This study assesses the accordance between the pertinent provisions of the Brazilian Constitution and the inspection fee charged by the Department of Terminals and Transportation (DETER) from all companies which provide inter-municipal public transportation services for passengers in the state of Santa Catarina. The Constitution features a series of provisions which limit liberties and must be followed by both citizens and the Government alike. Among them, there are ones that distinguish the different types of taxes, and establish each of their incidence matrix-rules. By investigating them, it is possible to clarify the taxes incidence hypotheses, as well as their tax bases. This allows for a complete understanding of the tax being analysed, making it then trivial to establish which type of tax it is. The police fees incidence hypothesis can be identified at the time the inspection is in fact performed, in accordance with the law. The tax basis will always be an amount that reflects the cost of the inspection. Thus, a correlation between the two is paramount. With this in mind, the aforementioned fee charged by the DETER has its incidence hypothesis identified as the actual inspection performed by the organ, inside the territory of the state of Santa Catarina. Despite this, its tax basis is the price charged from its users for the public transportation service. Therefore, no correlation between them can be identified, which leads to the conclusion that the fee is unconstitutional, as it contradicts the incidence matrix-rule laid down in the Constitution.



**LISTA DE QUADROS**

<b>Quadro 1</b> – Base de cálculo e alíquota da taxa de fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operado em regime público .....	49
---	----

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 NOÇÕES GERAIS SOBRE TRIBUTOS.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1 Sistema constitucional tributário .....</b>	<b>12</b>
<b>1.2 Espécies de tributos .....</b>	<b>21</b>
1.2.1 Os diferentes tributos do sistema tributário brasileiro.....	22
1.2.1.1 <i>Impostos</i> .....	22
1.2.1.2 <i>Taxas</i> .....	25
1.2.1.3 <i>Contribuições de melhoria</i> .....	26
1.2.1.4 <i>Empréstimos compulsórios</i> .....	27
1.2.1.5 <i>Contribuições</i> .....	28
1.2.2 A distinção entre taxas e impostos.....	29
<b>2 TAXAS: HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA.....</b>	<b>31</b>
<b>2.1 Análise histórica das taxas.....</b>	<b>31</b>
<b>2.2 Natureza jurídica das taxas no direito pátrio .....</b>	<b>34</b>
2.2.1 Jurisprudência.....	41
<b>3 O TRIBUTO COBRADO EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS OPERADO EM REGIME PÚBLICO .....</b>	<b>44</b>
<b>3.1 Os atos de fiscalização do DETER.....</b>	<b>44</b>
<b>3.2 Regra-matriz de incidência tributária .....</b>	<b>48</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>

## INTRODUÇÃO

O estudo dos tributos passa necessariamente pela sua validade. O sistema tributário vigente deve ser respeitado, de modo que apenas normas que nele se encaixam são imponíveis à população. Isso se dá, dentre outros motivos, a fim de assegurar a solidez do sistema, mas também para evitar abusos do Estado na instituição e cobrança dos tributos.

Nesse contexto, é necessário ressaltar que o constituinte, quando elaborou a atual Carta Magna, previu todos os possíveis tributos a serem cobrados dos contribuintes, deixando tão somente a sua instituição, disciplina e cobrança à legislação infraconstitucional. Dessa forma, sendo certo que o legislador ordinário não tem o poder de editar lei que contraria quaisquer disposições constitucionais – ou legislação superior –, não possui ele o poder de criar tributos de maneira contrária ao previsto pela Constituição Federal, ou mesmo pelo Código Tributário Nacional.

Com isso em mente, se por um lado o assunto já é batido, pois já foi objeto de diversos estudos e decisões judiciais, por outro se mantém extremamente atual pela insistência das casas legislativas brasileiras em instituírem tributos em desconformidade com o sistema tributário vigente. Com efeito, as taxas de fiscalização impostas pelo Departamento de Transporte e Terminais (DETER), instituídas por lei no ano de 2009, parecem mostrar justamente isso, pois – ao menos em princípio – possuem base de cálculo que aparenta ser própria de imposto, o que contraria disposição expressa da Lei Maior, bem como o próprio sistema tributário brasileiro.

Assim é que se mostra indispensável o presente estudo, através do qual se estudarão as atividades de fiscalização desempenhadas pela autarquia em questão, analisando se há correlação entre seu custo e o critério quantitativo da taxa instituída em sua decorrência. Se não para confirmar a inconstitucionalidade do tributo em questão, ao menos para mostrar que nem sempre o legislador repisa os mesmos erros.

Para esse fim, no primeiro capítulo, delineia-se o sistema tributário pátrio, extremamente baseado nas disposições da Constituição Federal e delas dependente. Em seguida, estabelecem-se conceitos basilares à disciplina do direito tributário, com

o objetivo de, então, delinear e diferenciar os tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, mormente no que diz respeito aos impostos e taxas.

Em seguida, no segundo capítulo, exploram-se as taxas. Traçando uma perspectiva histórica, retomam-se as origens do instituto, para então adentrar o estudo da sua natureza jurídica. Tanto as taxas de serviço quanto as de polícia são analisadas e destrinchadas a fim de se chegar a uma definição completa, assim como a critérios identificadores desta espécie tributária. Nessa construção, a letra da lei é vista em compasso com as disposições constitucionais. Analisa-se, ainda, a posição do Supremo Tribunal Federal, exposta por meio de dois acórdãos.

No terceiro capítulo, trata-se, finalmente, da taxa de fiscalização instituída a fim de remunerar os atos de polícia do DETER empreendidos na fiscalização dos serviços de transporte público. Estabelecida a definição dos atos de polícia, aliada aos conceitos explicitados nos capítulos anteriores, objetiva-se aferir a real natureza desse tributo. Para tal fim, pormenoriza-se a sua regra-matriz de incidência tributária, por meio da qual são verificados os eventuais acertos e erros do legislador.

Nesse sentido, um adendo faz-se necessário: é sabido que a Lei n. 15.031/2009 prevê taxas pela fiscalização não só do serviço de transporte de pessoas operado em regime público, como também daquele realizado em regime privado. Optou-se, todavia, pelo aprofundamento do estudo naquela em detrimento desta, muito em virtude das próprias diferenças na fiscalização, mas também por aparentar ser mais apta à análise aqui proposta – enquanto a primeira é calculada em função da distância percorrida, a segunda toma por base diretamente o preço das passagens.

## 1 NOÇÕES GERAIS SOBRE TRIBUTOS

### 1.1 Sistema constitucional tributário

Com o escopo de analisar e compreender as espécies tributárias, para o fim de estremá-las e diferenciá-las, dentro dos limites e objetivos propostos neste trabalho, é preciso ter em mente, antes de tudo, a sistemática constitucional tributária vigente no direito brasileiro atual. Afinal, a Constituição Federal é o fundamento último do ordenamento jurídico, ao qual todas as outras normas subordinam-se, ao qual a atividade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deve deferência. De fato, a ordem jurídica brasileira é um sistema de normas – de comportamento e de estrutura –, composto de subsistemas que buscam fundamento na Constituição Federal – o subsistema da mais alta posição hierárquica.<sup>1</sup>

Nesse viés, cabe esclarecer que *sistema* é um conjunto das várias partes que, ao mesmo tempo que o formam, sustentam-se mutuamente. As suas raízes, como explica Carrazza, são os princípios, “pedras de fecho” do sistema ao qual pertencem. Desprezar princípios de direito, portanto – sejam eles implícitos ou explícitos –, equivale a contrariar os próprios alicerces do sistema jurídico.<sup>2</sup>

Nesse cenário, Paulo de Barros Carvalho ensina que princípios podem ser vistos de quatro maneiras distintas, a depender do uso que se lhes queira dar:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 154

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. pp. 45-46

<sup>3</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 157

De qualquer forma, princípios são linhas mestras, que guiam a interpretação das leis e lhes dão um caráter de unidade relativa. Nessa linha, ainda que sejam normas, os princípios vão além, pois seriam normas dotadas de universalidade, encontrando-se acima das demais.<sup>4</sup>

Dito isso, sabe-se que muitos são os princípios que norteiam o direito tributário. Alguns são específicos a tal ramo; outros, todavia, aplicam-se a todo o ordenamento. Não se fala em hierarquia, uma vez que princípios devem ser sopesados e avaliados de modo a harmonizá-los – ao contrário do que ocorre na colisão de regras (antinomia), em que uma prevalece sobre a outra. Seja como for, parece apropriado ressaltar nesta pesquisa apenas um princípio, por ser, no âmbito do que se busca aqui estudar, o mais relevante de todos, e que abarca tantos outros em sua conceituação: o princípio republicano.

Com efeito, antes do advento do Estado de Direito, firmado nas bases da República, não havia controle sobre o poder dos governantes em face dos indivíduos. Ademais, algumas camadas da sociedade dispunham de inúmeros privilégios fiscais. O princípio republicano nada mais é do que uma resposta a tais desigualdades, estabelecendo restrições à atuação estatal e pondo fim às vantagens de determinados segmentos da população. Veio, portanto, para impor a todos, nos limites da lei e sem distinções pessoais, a tributação – conquanto obviamente não se tenha restringido a essa contribuição.<sup>5</sup>

Não poderia ser diferente, por certo, pois se os entes políticos recebem a sua competência tributária da Constituição, que por sua vez é a emanção da vontade do povo, não há como negar que a eles não é lícito exercer tal poder a seu bel-prazer, tolhendo direitos individuais.<sup>6</sup> Nesse cenário, a Constituição Federal estabelece-se como base da atuação governamental, impondo-lhe as balizas dentro das quais há liberdade de atuação.<sup>7</sup> Com isso em mente, o constituinte positivou, logo no art. 5º, inciso II, da Lei Suprema, a maior das garantias contra as arbitrariedades do soberano: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de

---

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 17

<sup>5</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 88

<sup>6</sup> Ibid. pp. 93-94

<sup>7</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 9

lei”. Para além disso, apenas leis criadas dentro da Constituição, em conformidade com seus princípios, podem ser tomadas como válidas – e portanto devem ser seguidas.<sup>8</sup>

Adiciona-se, ainda, que o art. 5º, § 1º, da Carta Magna traz disposição expressa afirmando a aplicabilidade imediata das garantias fundamentais previstas nos preceitos constitucionais. Dessarte, sendo de eficácia contida e aplicabilidade imediata as normas que definem e sustentam os direitos fundamentais democráticos e individuais, devem estes ser assegurados sempre que possível. Desse modo, o Poder Público deve a todo tempo buscar aplicar as regras constitucionais que protegem garantias do indivíduo em face das arbitrariedades dos governantes.<sup>9</sup>

Diante desse contexto, é necessário ter claro o caráter rígido e obrigatório da Carta Suprema, que se irradia por toda a ordem jurídica, impondo obediência – e não meras recomendações – tanto aos indivíduos, quanto ao Estado. Assim é que se estabelece a garantia da segurança jurídica: há a certeza de que tudo que está na Carta Maior deve ser respeitado. Desse modo, não há como estudar o direito tão somente ao lume das leis que se encontram abaixo da Constituição. Ao revés, por tudo que se explanou até aqui, é inevitável e indispensável que as disposições constitucionais sejam fielmente seguidas.<sup>10</sup>

Nessa senda, lembra-se que a Constituição brasileira, ao contrário de grande parte dos outros países de cultura ocidental, traz em seu bojo uma grande variedade de disposições tratando de matérias que, *a priori*, seriam melhor exploradas pela legislação infraconstitucional. Ainda assim, todas as normas constitucionais, em que pese sejam de diversos tipos, funções e naturezas e abranjam diferentes finalidades, são coordenadas e interdependentes, formando um sistema.<sup>11</sup>

E nessas normas (constitucionais) inclui-se grande parte do sistema tributário.<sup>12</sup> Logo, vê-se o legislador diante de um impasse, conforme pontua Carrazza: “ou praticamente reproduz o que consta da Constituição [...] ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo

---

<sup>8</sup> Ibid. p. 287

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1. *Ebook*.

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> CARVALHO. Op. cit.. p. 156

da inconstitucionalidade”. Afinal, a Carta Magna delineia o próprio conceito de tributo, além de classificar suas espécies e estabelecer critérios para sua distinção.<sup>13</sup>

O termo *tributo* possui diversas acepções, encontradas nos textos normativos, doutrinários e jurisprudenciais. Pode ser uma quantia em dinheiro, se a análise for focada no objeto da prestação. É possível que seja encarado como um dever jurídico, do ponto de vista do sujeito passivo. Já do prisma do Estado como sujeito ativo, é um direito subjetivo. Em uma perspectiva mais abrangente, é a própria relação jurídica tributária. Se visto como fato associado pelo legislador ao surgimento do vínculo jurídico tributário, é norma jurídica. Por fim, pode assumir uma significação que abrange todas as outras – e é justamente esta a adotada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.<sup>14</sup>

Com efeito, aludido dispositivo prescreve o tributo como prestação pecuniária obrigatória, oriunda de ato lícito, decorrente de lei e cuja cobrança constitui dever do Estado.<sup>15</sup> A doutrina diverge em parte do texto legal, no entanto, adicionando à definição o conceito de parafiscalidade.<sup>16</sup> Já nos termos da Lei Maior, é a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, baseada na lei, expressa em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito.<sup>17</sup> Qualquer que seja a definição adotada, no entanto, todas são unânimes em apontar a previsão legal como critério inafastável.

A interpretação da lei produz a norma.<sup>18</sup> E toda norma de conduta – como são as tributárias – traz uma hipótese e um comando. Tal comando, antes de ser obrigatório, precisa estar associado à hipótese. Dessa forma, somente quando acontecidos os fatos previstos na hipótese, tornar-se-á o comando vinculante.<sup>19</sup> Por isso, apenas com a identificação do fato concreto previsto na norma tributária exsurge a obrigação de pagar o tributo. Ou seja, é necessária identidade completa entre o fato jurídico tributário e a hipótese tributária (subsunção do fato à norma) a fim de que floresçam o direito do Estado e o dever do contribuinte.<sup>20</sup>

---

<sup>13</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 427

<sup>14</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 47-53

<sup>15</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 47-53

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 47

<sup>17</sup> CARRAZZA. Op. cit. pp. 428-429

<sup>18</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais**, São Paulo, n. 1, 2003. p. 616

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 26

<sup>20</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 257



Desse modo, vislumbra-se claramente a base da prefalada segurança jurídica no direito tributário. As pessoas só se tornarão contribuintes – sujeitos passivos de obrigação tributária – se se tratar de exação: a) prevista, expressa ou implicitamente, na constituição; b) criada por lei previamente definida<sup>21</sup>, em consonância com o texto constitucional; e c) após a efetiva ocorrência dos fatos previstos na hipótese da regra.<sup>22</sup>

Isso tudo, naturalmente, passa inarredavelmente pela *compreensão* dos preceitos legais. Observa-se que a mera leitura desses dispositivos não é suficiente para o fim de se chegar à sua melhor interpretação. Muitas vezes, as leis não estabelecem todas as noções necessárias para a integração do juízo, de modo que o jurista é obrigado a buscar tais conceitos em outros textos do direito vigente. E aí entram todas as normas com hierarquia superior – em especial a Constituição.<sup>23</sup>

A interpretação começa pelo texto, certamente, mas o fenômeno jurídico deve sempre ser analisado na sua relação com o sistema, nunca de modo meramente literal – e por isso nem sempre coincide com o escrito pelo legislador. Ademais, deve-se ter em mente que os fatos, sob a perspectiva do Direito, têm natureza exclusivamente jurídica. O que significa que podem ser analisados por outros campos do conhecimento; entretanto, quando vistos sob a lógica autopoietica do Direito, unicamente jurídicos serão. Com isso, quer-se dizer que a exegese da norma deve ser feita dentro do sistema em que está inserida, com base nos preceitos que lhe dão supedâneo.<sup>24</sup>

Antes que as leis possam ser interpretadas, contudo, é necessário que elas sejam validamente postas no ordenamento jurídico. Tal tarefa cabe ao legislador, amparado pelos poderes que lhe foram outorgados pela Constituição, mas ao mesmo tempo restringido pelos limites que ela lhe impõe. A ele impende assegurar-se da justiça da norma.<sup>25</sup> Dessa feita, é indubitado que o criador de uma lei não pode ferir os princípios da Carta Maior. Mas, para além disso, no direito brasileiro tal obra deve ainda andar nos trilhos constitucionais de cada espécie tributária.<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> AMARO. Op. cit. p. 38

<sup>22</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 469

<sup>23</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 39

<sup>24</sup> Ibid. pp. 243-251

<sup>25</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 10

<sup>26</sup> AMARO. Op. cit. p. 115

A norma-padrão de incidência, como quer Carrazza,<sup>27</sup> ou a regra-matriz de incidência tributária, nos termos de Paulo de Barros Carvalho,<sup>28</sup> é o instrumento pelo qual se analisa a norma tributária em sentido estrito, a fim de certificar-se da sua harmonia com as previsões da Constituição Federal. Para o fim de destrinchar e delimitar cada espécie tributária, analisa-se a hipótese e a consequência da regra, identificando critérios que permitem aferir, com precisão, a qualidade e a quantidade do tributo instituído. Feito isso, é possível avaliar o concerto ou desafino entre a regra criada pelo legislador e o modelo previsto na Carta Magna – evidenciando, nesse processo, possíveis inconstitucionalidades.<sup>29</sup>

A hipótese é obra da vontade do legislador, que qualifica normativamente fatos da realidade, fazendo deles fatos jurídicos. Ataliba adiciona que hipótese de incidência não se confunde com fato imponível – enquanto aquela dá a configuração do tributo, este é um fato concreto ocorrido no mundo fenomênico.<sup>30</sup> Nessa construção, consoante explana Paulo de Barros Carvalho, encontram-se três critérios identificadores do fato, pelos quais se chega à regra-matriz de incidência tributária: “a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal”.<sup>31</sup>

O primeiro – o critério material – diz respeito ao comportamento das pessoas. Com efeito, será sempre um verbo seguido de seu complemento. Não é a descrição objetiva do fato, pois isso é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária, ao passo que o critério material é um de seus elementos. Assim, deverá estar sempre delimitado por condições espaciais e temporais para que, então, estabeleça-se a descrição normativa de um fato.<sup>32</sup>

O critério espacial, por sua vez, dá conta do local onde o fato deve ocorrer para irradiar os efeitos previstos na regra. Para tal objetivo, pode estar expresso, ou não; pode ser um espaço singularmente determinado, pode ser uma região, ou pode ser até mesmo o próprio âmbito de vigência da lei.<sup>33</sup>

Por fim, o critério temporal refere-se às indicações do suposto da regra que nos permitem saber o exato momento do acontecimento do fato descrito. Com isso,

---

<sup>27</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 576

<sup>28</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 239

<sup>29</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 239

<sup>30</sup> ATALIBA. Op. cit. pp. 65-67

<sup>31</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 260-262

<sup>32</sup> Ibid. pp. 262-263

<sup>33</sup> Ibid. p. 265

delimita-se o instante em que passa a existir o vínculo jurídico entre devedor e credor.<sup>34</sup> Ressalta-se que a fixação deste aspecto deve obedecer ao princípio da irretroatividade da lei, de modo que não pode ser anterior à consumação do fato.<sup>35</sup>

Configurados tais pressupostos, concernentes à hipótese da norma tributária, surge a consequência. Isso porque a regra-matriz de incidência tributária nada mais é do que uma norma de conduta. Assim, passa-se a analisar os critérios do consequente da norma, o prescritor, que permitem identificar o portador do direito de exigir a prestação pecuniária, assim como aquele a quem incumbe o dever de cumpri-la (critério pessoal). Para mais, chega-se também ao objeto dessa relação, “o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor” (critério quantitativo).<sup>36</sup>

O critério pessoal, portanto, é o que possibilita vislumbrar os sujeitos ativo e passivo da relação. O primeiro, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, como dito linhas acima, pode ser uma pessoa pública ou privada. O segundo, de sua vez, é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem é exigido o cumprimento da prestação – seja ela principal ou acessória. Não se confunde com a pessoa capaz de promover os fatos tributários; esta não precisa ser pessoa física ou jurídica.<sup>37</sup>

Finalmente, o critério quantitativo é o que propicia a exata identificação da quantia devida a título de tributo. Apresenta-se sempre pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. Logo, com a combinação desses dois elementos, resulta a definição do *debitum* tributário.<sup>38</sup>

A base de cálculo, ademais, tem três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato – o legislador fixa o conteúdo econômico do dever jurídico tendo por base critérios que traduzam a grandeza efetiva do evento, e.g., valor da operação, valor venal, peso, volume; b) compor a específica determinação da dívida – aliada à alíquota; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida na hipótese normativa – o legislador nem sempre utiliza os termos corretos,

---

<sup>34</sup> Ibid. p. 267

<sup>35</sup> ATALIBA. Op. cit. p. 95

<sup>36</sup> CARVALHO. Op. cit. p. 284

<sup>37</sup> Ibid. pp. 298-305

<sup>38</sup> Ibid. p. 317

por vezes até institui um tributo como se outro fosse, por isso é mister comparar a base de cálculo com a indicação do critério material, explícito no antecedente da regra, a fim de verificar se a grandeza mede de forma adequada a materialidade do evento.<sup>39</sup>

No plano normativo, no entanto, encontramos apenas referência abstrata à base de cálculo. A base de cálculo fática, na verdade, somente é encontrada com a análise do caso concreto, por meio da aplicação da norma individual do ato administrativo do lançamento, chegando-se, com isso, a um valor líquido e certo.<sup>40</sup>

Aliada à base de cálculo, é a alíquota que mede e determina o valor devido pelo sujeito passivo. Deve, por certo, constar da lei tributária, assim como todos os outros critérios; todavia, não faz parte da configuração tipológica das espécies de tributo, que são determinadas pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo. Pode ser: (a) valor monetário, fixo ou variável em função da base cálculo; ou (b) fração proporcional (i) invariável, (ii) progressiva, ou (iii) regressiva.<sup>41</sup>

Portanto, na hipótese encontram-se os fatos ocorridos no mundo da realidade fática. Na consequência, a relação jurídica instaurada com o acontecimento previsto no suposto normativo.<sup>42</sup> Isso posto, chega-se à intimidade estrutural da figura tributária. Como já exposto, não basta para tanto a simples análise do fato gerador. É preciso, muito além disso, aferir todos os critérios acima delineados – em especial a hipótese de incidência e a base de cálculo adotadas pelo legislador. Afirmar o contrário significaria submeter-se aos arbítrios dos governantes, abdicando das garantias do Estado de Direito, porquanto não haveria sequer maneira de diferenciar impostos de taxas.<sup>43</sup>

Nesse sentido, frisa-se a necessidade de uma correlação lógica entre a hipótese e o mandamento da norma tributária. Ora, se aquela descreve um tipo de tributo, este deve, necessariamente, trazer o critério material desta mesma espécie, sob pena de invalidade. A título de exemplo, se a hipótese da norma é a prestação de um serviço pelo Estado, não se pode aceitar que a base de cálculo consista em elemento concernente ao contribuinte (lucro, valor de mercadoria etc). E basta a

---

<sup>39</sup> Ibid. pp. 319-322

<sup>40</sup> Ibid. p. 324

<sup>41</sup> Ibid. pp. 327-328

<sup>42</sup> Id. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 89

<sup>43</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 25

ausência de correspondência para caracterizar a norma tributária como inválida; não existe a necessidade de que a base de cálculo tomada tenha sido já adotada por outro tributo.<sup>44</sup>

À luz de todo o exposto até aqui, portanto, é possível ter uma noção exata do que é o tributo, além de se ver com clareza como ele se encaixa no ordenamento jurídico pátrio. Ainda que se tenham diversas significações para o termo, dependendo de onde e por quem é empregado, ao cientista do direito não é dado o seu uso indiscriminado. Antes de tudo, deve analisar o sistema, formulando um conceito que se coadune com o seu todo.

Desse modo, não há como fugir dos grandes princípios constitucionais, em especial aqueles que buscam garantir os direitos individuais do contribuinte diante do Fisco. Com isso em mente, torna-se imprescindível a positivação e a interpretação das normas tributárias sempre de acordo com o texto constitucional. Afinal, a igualdade deve existir tanto *na lei*, como *perante* ela.<sup>45</sup> Por essa razão, vê-se hialina a necessidade de conformidade de qualquer que seja o tributo criado com as disposições específicas delimitadas na Constituição Federal; do contrário, a inconstitucionalidade é, evidentemente, inevitável. E, por isso, igualmente irremediável é a nulidade do tributo.<sup>46</sup>

Efetivamente, a Carta Constitucional regula o modo de produção das leis e impõe limites ao seu conteúdo. Com isso, nada mais natural do que considerar nula de pleno direito qualquer norma que viole tais disposições, sob pena de negar vigência à mais importante lei do ordenamento de direito. Nesse sentido, sempre que uma regra é declarada inconstitucional, é certo que se está reconhecendo uma situação que não se limita ao presente, mas cujos efeitos permeiam toda a extensão da existência do ato coimado, desde a sua origem. Significa isso dizer que toda e qualquer consequência advinda de tal lei, considerada inconstitucional, é igualmente nula – e deve ser retornada a seu *status quo ante*.<sup>47</sup>

Tendo em mente tudo que se expôs até então, é imprescindível a este estudo a identificação dos tipos de tributos. Afinal, tendo a Constituição os previsto e

---

<sup>44</sup> Ibid. p. 25

<sup>45</sup> KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 56

<sup>46</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>47</sup> Ibid.

diferenciado de antemão, deve-se obedecer aos critérios identificadores nela elencados, sob pena de nulidade. Assim, passa-se à análise das entidades tributárias e seus elementos caracterizadores.

## **1.2 Espécies de tributos**

Previamente à análise de cada entidade tributária, faz-se mister trazer a exame as diferentes classificações desenvolvidas pelos vários doutrinadores que já se lançaram no estudo dos tributos no direito brasileiro. Por certo, ainda que a Constituição de certa forma traga uma divisão própria, cada estudioso por vezes prefere catalogar as espécies de tributo de acordo com critérios e métodos particulares, ocasionalmente discordando quanto ao que está expresso ou não na Carta Maior. Com isso, não se quer dizer que haja classificações melhores ou piores, mas meramente distintas.

Entendido isso, os diversos cientistas do direito dividem-se, inclusive, quanto ao número de tipos tributários existentes. Luciano Amaro, em sua obra, traz um compilado das diferentes opiniões quanto ao assunto: para Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker, por exemplo, existem apenas imposto e taxa; já Geraldo Ataliba divide os tributos em vinculados e não vinculados (a uma atividade estatal), aceitando a existência de imposto, taxa e contribuição; por sua vez, Paulo de Barros Carvalho lista o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria; o próprio Luciano Amaro elege impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; Ives Gandra da Silva Martins adota cinco espécies: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição especial; Hugo de Brito Machado também reconhece cinco tipos de tributo.<sup>48</sup>

Vê-se, portanto, que as inúmeras classificações aceitam diferentes entidades tributárias, a depender dos critérios de especificação adotados. Isso ocorre, em grande medida, por conta de fatores históricos. Com o tempo, o sistema tributário

---

<sup>48</sup> AMARO. Op. cit. pp. 87-103

evoluiu, assim como o Estado e suas funções, que passaram a ser especializadas e delegadas. Tributos foram criados sem muita preocupação classificatória pelo legislador – de modo que espécies com nomes parecidos às vezes quase nada têm em comum, a exemplo da contribuição de melhoria e das demais contribuições.<sup>49</sup>

Seja como for, cada espécie de tributo tem um regime tributário particular. Daí a importância de se basear em critérios constitucionais, aplicando os princípios e regras pertinentes. Nesse sentido, cabe destacar que o nome que se dá ao tributo é de pouca ou nenhuma valia. O que se deve levar em consideração, na verdade, é o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, separando as diferentes espécies pelas suas especificidades e elementos próprios.

Considerando isso, predomina na jurisprudência atual, e em boa medida também na doutrina, a classificação pentapartite; ou seja, que divide os tributos em cinco tipos diversos. O próprio Supremo Tribunal Federal, no longínquo ano de 1992, já assentara tal divisão – que se mantém até hoje em seus julgados –, determinando que, para além das três entidades do art. 145 da Lei Maior – imposto, taxa e contribuição de melhoria –, são também espécies de tributo independentes o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (arts. 148 e 149, CF).<sup>50</sup>

### 1.2.1 Os diferentes tributos do sistema tributário brasileiro

#### 1.2.1.1 *Impostos*

Geraldo Ataliba define os impostos por aquilo que não são: vinculados a uma atividade estatal. Ao contrário das taxas, os impostos têm por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) fatos concernentes aos contribuintes,

---

<sup>49</sup> Ibid. pp. 92-93

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 146.733/SP**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 1992.

independentes de qualquer ato do Poder Público.<sup>51</sup> Tal classificação, portanto, seleciona regras com a mesma consequência, mas divergem no que tange às suas hipóteses.<sup>52</sup>

Isso porque o imposto deve descrever em seu antecedente fatos de conteúdo econômico, indicativos da capacidade contributiva do sujeito passivo da exação. Nesse sentido, a própria Constituição determina que a norma tributária estabeleça em sua hipótese fatos regidos pelo direito privado (cf. arts. 155 e 156, CF). Assim, estabelece-se critério infalível para verificar se certo tributo trata-se ou não de imposto: se for vinculado, não será imposto; se, por outro lado, não tiver relação com atuação estatal, imposto será.

E o nome empregado pelo legislador, por óbvio, não tem pertinência para tal averiguação. Não é a designação recebida pelo tributo que lhe confere entidade. Assim, por óbvio, o intérprete não se pode deixar levar pelas alcunhas com que se depara, mas sim deve nortear-se por critérios científicos, que permitem a harmonização com o sistema jurídico, sem o risco de contrariá-lo.<sup>53</sup>

Consolidado esse raciocínio, é oportuno mencionar que os impostos podem ser divididos em diferentes classes, de acordo com o critério que se escolha adotar – desde que com supedâneo no direito. Uma das mais divulgadas classificações é a que se refere à maior ou menor influência do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência, separando os impostos em reais e pessoais.<sup>54</sup>

Nessa senda, impostos reais são aqueles cujo critério material descreve um fato independente do critério subjetivo. Este, por certo, continua a existir; não é, contudo, considerado na descrição daquele. Ao contrário dos impostos pessoais: neste caso, certas qualidades do aspecto pessoal, do sujeito passivo, serão consideradas para estabelecer diferenciações jurídicas, principalmente no que concerne ao importe cobrado. Com isso, estabelece-se a necessária observância à capacidade contributiva, preconizada pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal – mais do que uma orientação, um dever, tanto ao legislador quanto ao intérprete.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> ATALIBA. Op. cit. p. 137

<sup>52</sup> CARVALHO. 2009. p. 185

<sup>53</sup> ATALIBA. Op. cit. pp. 141-143

<sup>54</sup> Ibid. 141-143

<sup>55</sup> Ibid. 141-143



Por outro lado, há de se salientar a existência de classificações que levam em conta o destino dos valores auferidos pelo Estado na cobrança de impostos.<sup>56</sup> De efeito, alguns doutrinadores acrescentam à definição desse tipo tributário a ausência de contraprestação, uma vez que sua arrecadação é destinada a despesas gerais. Tal aditamento, no entanto, ainda que seja pertinente à Ciência das Finanças, para muitos é despiciendo ao estudo do Direito Tributário, que encontra seus fundamentos tão somente na lei.<sup>57</sup> Para outros, contudo, é justamente o que diferencia os impostos das contribuições especiais – estas que têm sua finalidade como parte de sua definição.

Seja como for, estando assente que a hipótese de incidência normativa do imposto nunca será uma atuação estatal, mas sempre do potencial contribuinte, cabe ainda diferenciar as suas próprias espécies. Com efeito, a depender da natureza de seu núcleo fático, será discernível juridicamente de suas contrapartes. Esse núcleo será sempre formado por um verbo, seguido de seu complemento. E é aí que se vê o critério para estabelecer a distinção aqui analisada: o verbo, necessariamente acompanhado de complemento (transitivo), é que dá a compostura do imposto. Não se olvide, porém, que essa ação do sujeito passivo, antes de ser posta na norma tributária, precisa estar prevista na Constituição, que afinal delineou todos os tipos de impostos possíveis de serem instituídos (cf. arts. 153 a 156).<sup>58</sup>

Além disso, cada espécie de imposto é de competência de uma pessoa política de direito constitucional interna distinta. Realmente, o texto da Constituição prevê tal divisão, de forma que não é dado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos indiscriminadamente. Ao revés, cada imposto é de competência, em regra, privativa de apenas um deles.<sup>59</sup>

Existem, na linha do exposto, cinco categorias de impostos, separados em função de seu conteúdo material: impostos que gravam o comércio exterior (de importação e exportação, atribuídos à União); impostos sobre o patrimônio e a renda (IR, ITR e IGF, da União; IPVA, dos estados e Distrito Federal; IPTU, dos municípios); impostos sobre a transmissão, circulação e produção (IPI, da União; ITCMD e ICMS, dos estados e Distrito Federal; ITBI e ISS, dos municípios); impostos extraordinários (podem ser instituídos pela União na iminência ou em caso de guerra externa); e

---

<sup>56</sup> AMARO. Op. cit. p. 107

<sup>57</sup> CARVALHO. 2015. p. 60

<sup>58</sup> Ibid. pp. 59-61

<sup>59</sup> Ibid. pp. 59-61

impostos previamente indeterminados (de competência residual da União, criados obrigatoriamente por lei complementar, que não sejam cumulativos nem coincidentes com os demais).<sup>60</sup>

#### 1.2.1.2 Taxas

As taxas, ao contrário dos impostos, são necessariamente vinculadas a uma atividade do Estado. Não encerra aí, no entanto, a sua definição. Afinal, as contribuições de melhoria também se encaixam em tal descrição, mas nem por isso são taxas. Com efeito, as taxas devem ainda ter como hipótese de incidência o exercício regular do poder de polícia, ou a prestação de serviço público.<sup>61</sup>

Nessa linha, o pressuposto normativo da taxa é uma atividade estatal específica e diretamente ligada ao contribuinte. Somente assim surge a obrigação dessa espécie tributária. Dessa forma, sua base de cálculo deve necessariamente guardar relação com o importe empregado na sua consecução.<sup>62</sup>

A primeira hipótese para a existência de taxa, portanto, é o exercício regular do poder de polícia. Com isso em mente, o Código Tributário Nacional define poder de polícia como “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público [...]” (art. 78). Dessa forma, a atividade desempenhada no exercício desse poder-dever – ao contrário da prestação de serviços públicos – não se dá diretamente em proveito do contribuinte. Este, todavia, é quem a provoca, a fim de que possa exercer certa atividade, e é isso que justifica a cobrança do tributo.<sup>63</sup>

Já no caso dos serviços públicos, para haver cobrança de taxa, estes podem ser efetiva ou potencialmente prestados ao contribuinte, ou ainda simplesmente postos à sua disposição. Devem ser, além disso, necessariamente específicos e divisíveis.<sup>64</sup> Não existe um consenso na doutrina acerca da definição de *serviço público*. Porém, a fim de diferenciá-lo do poder de polícia, a definição de Hugo de Brito Machado mostra-se proveitosa: “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo

---

<sup>60</sup> Ibid. pp. 59-61

<sup>61</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 432

<sup>62</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 62-63

<sup>63</sup> AMARO, Op. cit.. p. 55

<sup>64</sup> Ibid. p. 53

Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”.<sup>65</sup>

Por fim, adiciona-se que a competência para a instituição de taxas pode ser tanto da União, quanto dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios. Isso porque depende diretamente da competência para prestar o serviço ou exercer o poder de polícia que dará origem ao tributo, esta regida pelo direito Constitucional e Administrativo e atribuível a qualquer uma dessas pessoas de direito público.<sup>66</sup>

### *1.2.1.3 Contribuições de melhoria*

Também vinculada a uma atuação estatal, a contribuição de melhoria difere da taxa por ter como elemento essencial a valorização imobiliária. Cobrado em razão da realização de obra pública, este tributo pode ser instituído sempre que tal empreitada acarrete benefício aos proprietários de imóveis lindeiros. Logo, a simples realização da obra não é suficiente; deve haver, mais do que isso, a configuração de um fator exógeno que, aliado à atuação estatal, complementa a descrição do fato.<sup>67</sup>

Sua hipótese de incidência, portanto, não é a mera realização da obra. Não é, também, ser proprietário do imóvel. É, sim, a realização de obra pelo Poder Público que comprovadamente valoriza o imóvel (urbano ou rural). E a cobrança, por conseguinte, será sempre em função de tal valorização – razão por que pode ser feita uma única vez, sendo vedada a sua exigência de maneira periódica.<sup>68</sup>

Dentro do exposto, existem limites ao legislador que venha a instituir contribuição de melhoria. O contribuinte não pode ser compelido a pagar tributo em valor superior àquele da valorização de seu imóvel. Não por existir qualquer relação com o custo da obra pública, e sim porque do contrário estar-se-ia vilipendiando o princípio da capacidade contributiva, uma das mais importantes diretrizes constitucionais.<sup>69</sup>

A justificativa desta espécie de tributo vem do fato de que a valorização dos imóveis não ocorre em razão de algum ato de seus proprietários, mas de uma atuação

---

<sup>65</sup> MACHADO. Op. cit. p. 435

<sup>66</sup> Ibid. pp. 438-439

<sup>67</sup> CARRAZZA. Op. cit. pp. 629-631

<sup>68</sup> Ibid. pp. 629-631

<sup>69</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 63-64

do Estado. E essa atuação, por óbvio, é custeada pela receita pública, por sua vez financiada pelos impostos, tributos gerais e não específicos que são. Desse modo, a contribuição de melhoria é medida de justiça: se a utilidade restringe-se a determinadas pessoas, não se pode exigir que o custo da sua causa seja suportado por todos.<sup>70</sup>

A competência para a criação da contribuição de melhoria segue o que ocorre com as taxas. De efeito, o ente responsável pela realização da obra, porque autorizado previamente a tanto, é também competente para a instituição do tributo em questão.<sup>71</sup>

#### *1.2.1.4 Empréstimos compulsórios*

Ainda que haja divergências, boa parte da doutrina concorda que os empréstimos compulsórios tratam-se de espécie de tributo. Restituíveis, mas ainda assim entidades autônomas do sistema tributário. Nisso concorda o autor Roque Antonio Carrazza, que ainda elenca nomes como Amílcar de Araújo Falcão, Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba com a mesma posição.<sup>72</sup>

Os incisos I e II do art. 148 da Carta Maior preveem, expressamente, a instituição de empréstimo compulsório pela União, mediante lei complementar, em dois casos distintos: “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”, e também “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, II, ‘b’”. Depreende-se disso, primeiramente, que o único ente autorizado a criar empréstimo compulsório é a União. Não havendo disposição neste sentido, é certo que estados, Distrito Federal e municípios não têm competência para instituí-lo. Ademais, o permissivo constitucional faz outra ressalva: é necessário lei complementar.<sup>73</sup>

Para mais, as situações previstas pelo art. 148 não perfazem a hipótese de incidência do tributo aqui analisado. Delimitam, sim, os pressupostos fáticos sem os quais este não pode ser criado. Assim que verificados, no entanto, é necessária a

---

<sup>70</sup> ATALIBA. Op. cit. pp. 176-177

<sup>71</sup> Ibid. pp. 176-177

<sup>72</sup> CARRAZZA. Op. cit. pp. 635-647

<sup>73</sup> Ibid. pp. 635-647

elaboração, por meio de lei complementar, dentro do campo de competência privativo da União, da norma tributária que trará, aí sim, a hipótese de incidência – além de todos os outros critérios necessários para a instituição do tributo.<sup>74</sup>

Finalmente, o Código Tributário Nacional prescreve que a lei instituidora do empréstimo compulsório deverá fixar as condições da devolução do dinheiro. Obrigatoriamente, trará o prazo do empréstimo, bem como as condições de resgate do valor (art. 12, parágrafo único). Caso contrário, trata-se de confisco, vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.<sup>75</sup>

Com o pagamento do empréstimo compulsório, portanto, extingue-se a relação tributária. Toma seu lugar uma relação obrigacional de natureza administrativa. Surge para o contribuinte o direito subjetivo de receber o montante pago, ao mesmo tempo em que aparece para o Estado o dever de ressarcir-lo.<sup>76</sup>

#### *1.2.1.5 Contribuições*

A Constituição reserva espaço ainda a uma quinta espécie de tributo: as chamadas contribuições sociais ou especiais. O art. 149 da Carta Magna divide tais contribuições em três modalidades: interventivas, corporativas e sociais. Todas têm evidente caráter tributário, já que devem observar “o disposto nos art. 146, III, e 150, I e III”; em outras palavras, precisam conformar-se ao sistema constitucional tributário.<sup>77</sup>

É relevante apontar, ademais, que o art. 149 é omissivo quanto à regra-matriz de incidência do tributo que prevê. Limitou-se, tão somente, a apontar suas finalidades. Diante disso, Carrazza afirma, escorado nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado e José Souto Maior Borges, que, para preencher tais objetivos, é lícito à União instituir tais contribuições com hipótese e base de cálculo de impostos e taxas – cuidando para não invadir a competência dos outros entes.<sup>78</sup>

Com isso, adiciona-se que a vedação do art. 167, IV, da Constituição Federal não se aplica às contribuições aqui tratadas, mas apenas aos impostos. Até porque a

---

<sup>74</sup> Ibid. pp. 635-647

<sup>75</sup> Ibid. pp. 635-647

<sup>76</sup> Ibid. pp. 635-647

<sup>77</sup> Ibid. pp. 652-661

<sup>78</sup> Ibid. pp. 652-661

finalidade, no tributo em questão, é critério essencial à sua natureza; sem ela, não se caracterizam as contribuições previstas no art. 149, dependentes da aplicação específica dos recursos auferidos que são.<sup>79</sup>

### 1.2.2 A distinção entre taxas e impostos

Ao fim deste capítulo, cabe ressaltar, de maneira particular, as diferenças entre impostos e taxas. Por certo, a maior distinção encontra-se na vinculação ou não a uma atividade estatal. Como dito linhas acima, o imposto deve ter por hipótese de incidência um ato do contribuinte – nunca do Estado. A taxa, ao contrário, só se caracteriza diante da presença de ato estatal, seja prestando serviços públicos divisíveis e específicos, seja exercendo poder de polícia.

O que se depreende de mais relevante de tal divisão, portanto, são critérios específicos e facilmente identificáveis para separar os tipos tributários em questão. Sem dúvida, quando se fala em imposto, não há sentido em se referir a qualquer espécie de contraprestação por parte do Estado. Este é, afinal, um tributo destinado aos gastos gerais do governo. Em contrapartida, as taxas não existem sem que haja uma retribuição do Poder Público: é tão somente em decorrência do serviço público ou do poder de polícia que se torna lícita a sua cobrança.

De mais a mais, o imposto deve – por determinação constitucional – considerar sempre que possível a capacidade contributiva. E isso ocorre já quando o legislador escolhe a sua hipótese de incidência, que deve necessariamente ser um fato revelador de riqueza (fato econômico de relevância jurídica) do sujeito passivo, refletido no critério quantitativo da norma. Na taxa, diversamente, a base de cálculo não pode ser nada alheio à atividade estatal: deve impreterivelmente guardar relação com ela. Não pode ser, portanto, base de cálculo de imposto (art. 145, § 2º, CF) O que não significa que a capacidade contributiva não possa ser aplicada às taxas;

---

<sup>79</sup> Ibid. pp. 652-661

limita-se tal aplicação, todavia, a eventuais isenções, a fim de garantir o acesso dos mais necessitados aos serviços estatais.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**: Capacidade contributiva. 2. ed. Rio De Janeiro: Renovar, 1998. pp. 82-98

## 2 TAXAS: HISTÓRICO E NATUREZA JURÍDICA

### 2.1 Análise histórica das taxas

Com o objetivo de obter um entendimento sólido a respeito da natureza jurídica das taxas, é oportuno um introito com viés histórico, a fim de se investigar as origens do instituto. Nessa senda, a fim de evitar confusões, é necessário regressar, ainda que muito brevemente, aos primórdios da própria tributação.

Os primeiros registros de algum tipo de tributação remontam ao Egito Antigo, à mesma época em que eram descobertos os primeiros registros de linguagem escrita. Nessa época, já se falava em taxas, embora não com a mesma concepção hodiernamente adotada. Considerando o conceito moderno de tributação, todavia, o imposto sobre a renda do Império Britânico, inicialmente instituído com o objetivo de financiar guerras, é o primeiro tributo de que se tem notícia.<sup>81</sup>

A tributação é diversa em cada país, que institui seus tributos com base nos critérios da *nacionalidade e territorialidade*.<sup>82</sup> No Brasil, pode-se afirmar que a tributação teve origem com o colonialismo, quando passou a ser aplicada em seu território a legislação portuguesa. Não havia, no entanto, um sistema tributário, mas apenas leis esparsas, desconectadas e de frequentes alterações e revogações. Nesse cenário, a maioria dos tributos cobrados relacionavam-se às atividades econômicas da colônia (extrativistas), com certa ênfase naqueles que gravavam o comércio exterior. Essa tendência manteve-se, mesmo com o Governo-Geral – que iniciou uma tímida sistematização da legislação tributária – e durante todo o período do Império.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> HASSELDINE, John; LYMER, Andrew. **The International Taxation System**. New Jersey: Kluwer Academic Publishers, 2002. pp. 21-22

<sup>82</sup> AVI-YONAH, Reuven S. **International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime**. New York: Cambridge University Press, 2007. pp. 22-28

<sup>83</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pp. 31-101



Em 1889, com a proclamação da República e a posterior promulgação da Constituição de 1891, mudanças estruturais começaram a ocorrer, iniciando a consolidação de um verdadeiro Direito Tributário. O princípio federativo foi adotado e previsto expressamente na Carta, levando a novos encargos assumidos pelos estados-membros.<sup>84</sup> Previu-se, além disso, a instituição da Taxa de Selo e da Taxa de Correios e Telégrafos. Ainda não havia, contudo, qualquer distinção normativa entre impostos e taxas.<sup>85</sup>

Em 1934, nova Constituição foi elaborada, aperfeiçoando tributos e discriminando-os por competências dos entes políticos. Foi estabelecida uma divisão bipartida dos tributos, em impostos e taxas, instituindo-se, ademais, a possibilidade de cobrança de taxas de serviços federais, estaduais e municipais. A despeito disso, ainda não se havia sistematizado de fato a legislação tributária.<sup>86</sup>

Com o golpe de 1937, mais uma vez a Constituição foi alterada, porém sem mudanças significativas na área fiscal. É digna de nota a criação de inúmeras “taxas”, que em verdade não respeitavam o conceito da espécie tributária. A Carta republicana de 1946 trouxe transformações mais significativas, porém não chegou a promover uma sistematização completa do Direito Tributário nacional.<sup>87</sup>

Até então, a tributação no Brasil era ampla e variada, com áreas de incidência divididas por distinções jurídicas, mas sem levar em conta a situação econômica. Havia, por isso, premência de se realizar uma reforma tributária. Em 1965, após o golpe militar, enfim efetivou-se tal mudança – ainda que acompanhada do chamado “milagre econômico” e da consequente superinflação –, através da Emenda Constitucional n. 18/65.<sup>88</sup>

Dentre as inúmeras alterações efetivadas, veio a tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Com isso, fixou-se um conceito constitucional de *sistema tributário nacional*, composto pelos indigitados tributos. Para mais, estabeleceram-se as duas hipóteses de incidência de taxas até hoje utilizadas: prestação de serviços públicos e exercício regular do poder de polícia. Já o art. 18 da

---

<sup>84</sup> Ibid. pp. 103-113

<sup>85</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática das Taxas**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. pp. 24-30

<sup>86</sup> Ibid. pp. 24-30

<sup>87</sup> Ibid. pp. 24-30

<sup>88</sup> BALTHAZAR. Op. cit. pp. 132-159

supracitada Emenda firmou o consagrado princípio que veda a identidade da base de cálculo entre impostos e taxas. No mesmo período, foi editado o Código Tributário Nacional, que conferiu um caráter integrado ao sistema tributário.<sup>89</sup>

Com as Constituições de 1967 e 1969, efetivou-se a implantação do sistema tributário trazido pela Emenda Constitucional n. 18/65. Entretanto, somente em 1988, com a promulgação da atual Constituição, foi consolidado o sistema posto pelas Cartas anteriores. Após propostas fracassadas e emendas constitucionais adotadas, chegou-se ao Direito Tributário que hoje conhecemos, explanado em mais detalhes no capítulo anterior.<sup>90</sup>

As taxas, portanto, ainda que existam desde os primórdios da tributação, eram sempre vistas pela ótica de ciências não-jurídicas, que destacavam em sua análise elementos estranhos ao direito, impedindo qualquer estudo da sua natureza jurídica. De qualquer forma, no início as taxas não traziam a significação que têm hoje. Tratavam-se, sim, de valores pagos em razão de serviços públicos; porém, o valor era destinado diretamente ao funcionário público.<sup>91</sup>

Foi apenas no século XVIII, com Von Justi e Adam Smith, que se definiram as diferenças entre tributos cobrados de todos os cidadãos e tributos cobrados dos usuários de serviços públicos – ou seja, o que hoje se conhece por impostos e taxas. Após tal distinção, estudos científicos da taxa começaram a ser realizados, formulando-se uma definição: “contraprestação que se paga ao Estado, por um serviço especial deste, ligada a um interesse público”.<sup>92</sup>

Com o surgimento de estudos específicos na área de Direito Tributário, finalmente veio também uma análise do aspecto jurídico das taxas. Baseado tão somente no binômio hipótese de incidência/base de cálculo, deixando de lado conceitos advindos de outras ciências e áreas de estudo, chegou-se ao conceito que hoje se conhece e aplica.<sup>93</sup>

---

<sup>89</sup> Ibid. pp. 132-159

<sup>90</sup> Ibid. pp. 159-194

<sup>91</sup> MORAES. Op. cit. p. 19-23

<sup>92</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pp. 540-541

<sup>93</sup> Ibid. pp. 540-541

## 2.2 Natureza jurídica das taxas no direito pátrio

A palavra taxa vem do grego, com o sentido de fixação, avaliação. No contexto histórico, era o encargo exigível dos contribuintes, a quantia a ser paga ao Poder Público. Na *Common Law* inglesa, a palavra *tax*, de mesma origem etimológica, normalmente refere-se à ideia de imposto. Mesmo no contexto nacional, o vocábulo já foi utilizado para tratar de impostos – diretos e indiretos –, preço público, contribuições específicas, e até mesmo da alíquota de tributos.<sup>94</sup>

Nesse cenário de incertezas, diversas teorias foram formuladas com o escopo de explicar a aplicação das taxas. As primeiras, fundadas em aspectos econômicos, guiam-se pela avaliação do grau das vantagens obtidas pelos destinatários de atividades estatais específicas. Suas bases, portanto, residem na relação contraprestacional entre o Estado e o contribuinte. Com tais premissas, formularam-se três teorias distintas: da taxa como fenômeno de escambo; como fenômeno de riqueza pelo Estado; e como benefício auferido pelo obrigado.<sup>95</sup>

Há também teorias políticas. Enraizadas nos propósitos que regulam a distribuição de gastos do Estado, distinguem impostos e taxas tomando por critério o fato de ambos serem processos de repartição de custos. Com essa visão, vieram duas teorias: da distribuição do custo de um serviço público especial e divisível; e do interesse público conexo com o privado. Enquanto a primeira é uma variação da teoria do benefício especial na ótica do Estado, a segunda traz como caráter fundamental da taxa o fato de que os serviços que autorizam a sua instituição satisfazem um interesse público ao mesmo tempo em que atendem a um interesse privado.<sup>96</sup>

Já as doutrinas financeiras veem a taxa como uma contraprestação especial – mas de dois modos distintos, expressos em duas teorias: da contribuição voluntária, que não admite a existência de coação para o pagamento da taxa; e da destinação especial do produto da arrecadação, segundo a qual é indispensável que os valores auferidos com a taxa sejam destinados ao serviço por ela custeado.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> MORAES. Op. cit. pp. 13-58

<sup>95</sup> Ibid. pp. 13-58

<sup>96</sup> Ibid. pp. 13-58

<sup>97</sup> Ibid. pp. 13-58

Sob um olhar jurídico, no entanto, tudo isso apenas oferece uma ideia imprecisa acerca do significado do termo, assim como indica a origem de incorreções jurídicas perpetradas ao longo do tempo. Serve, enfim, para ressaltar a importância de se incorrer em uma análise baseada em critérios apropriados, pertinentes à Ciência do Direito. Não importa isso menosprezar teorias que não se apoiem nesses alicerces; mas, tão somente, adotar um enfoque diferente, para o fim de se chegar à *natureza jurídica* da espécie tributária denominada taxa.<sup>98</sup>

Nesse diapasão, diversas teorias jurídicas da taxa foram formuladas pela doutrina. Todas elas adotam a hipótese de incidência prevista na norma tributária como elemento sistematizador.<sup>99</sup>

Contudo, na evolução histórica do conceito, algumas teorias, ainda que à época e local em que propostas fossem válidas, no presente – ou no Brasil – já não mais podem ser aplicadas. É o caso da teoria mista, que apregoa ter a taxa um caráter econômico – qual seja, a satisfação das necessidades públicas –, em coordenação com um elemento jurídico – consubstanciado na vantagem obtida pelo contribuinte. Ora, atendo-se à taxa cobrada em razão da prestação de serviço público, tudo estaria correto; hoje, todavia, o conceito de taxa vai além, abarcando o regular exercício do poder de polícia.<sup>100</sup>

Poucos anos mais tarde, formulou-se teoria inteiramente jurídica. Com base estritamente na lei, definiu a taxa como uma prestação em dinheiro, fundamentada em norma legal – e na sua medida –, devida em razão da utilização de atividade estatal dirigida ao obrigado. Seus críticos, entretanto, afirmam que tal conceito é insuficiente para distinguir as espécies tributárias, já que tanto a taxa como o imposto fundamentam-se na realização da hipótese de incidência.<sup>101</sup>

Posteriormente, definiu-se taxa como prestação pecuniária ao Estado, desde que preenchido o pressuposto normativo. Distingue-se da teoria formalista de Giannini, no entanto, na medida em que caracteriza o pressuposto normativo em face dos critérios adotados pelo Poder Público para submeter contribuintes aos tributos: taxas seriam tributos em razão da prestação de um serviço; contribuições, pelo

---

<sup>98</sup> Ibid. pp. 61-67

<sup>99</sup> Ibid. pp. 61-67

<sup>100</sup> Ibid. pp. 61-67

<sup>101</sup> Ibid. pp. 61-67

recebimento de uma vantagem, ou ocasionamento de um gasto; já impostos seriam devidos pelos que têm capacidade contributiva. Considera as taxas, portanto, como tributos contraprestacionais.<sup>102</sup>

Apresentou-se, ainda, teoria que não via a taxa como obrigação ou tributo, mas como uma carga ou ônus, entendido em seu sentido técnico-jurídico. Definiu-a como prestação pecuniária espontânea, necessária à obtenção de determinada vantagem. O que a separa do imposto, dessa forma, é a ausência de coercitividade. Hoje em dia, é unânime na doutrina tratar-se a taxa de uma entidade tributária, razão pela qual tal teoria não tem aceitação.<sup>103</sup>

Em face de tudo isso, conforme explica Bernardo Ribeiro de Moraes, Alfredo Augusto Becker – acompanhado pela doutrina atual –, trouxe teoria segundo a qual a natureza do tributo é analisada através de sua relação jurídica tributária, existente entre sujeitos ativo e passivo. O critério objetivo que distingue os tributos é a base de cálculo. Os elementos da hipótese conferem-lhes espécie. Com isso, finalmente chega-se à distinção dos tributos adotada e explanada no capítulo anterior. Através do binômio hipótese de incidência/base de cálculo, portanto, é que se identificará e confirmará o tipo tributário.<sup>104</sup>

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 conferiu à União, estados, Distrito Federal e municípios a competência para instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, II). Ademais, o texto constitucional prevê que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º).

O conceito de taxa, portanto, encontra-se na própria Lei Maior. Nesse sentido, o foco que aqui se busca é em relação às disposições constitucionais – ainda que complementadas pela legislação infraconstitucional. O cerne da análise, portanto, será sempre a Constituição.

Considerando isso, taxa, no direito brasileiro, é um tributo cuja obrigação tem por hipótese de incidência (ou fato gerador, nos termos do CTN) uma atividade estatal específica, dirigida ao contribuinte, tanto em razão de prestação, efetiva ou potencial,

---

<sup>102</sup> Ibid. pp. 61-67

<sup>103</sup> Ibid. pp. 61-67

<sup>104</sup> Ibid. pp. 61-67

de serviço público específico e divisível, quanto em razão do exercício de poder de polícia legalmente instituído. Por isso, deve ter base de cálculo concernente a essas atividades, e consequentemente diferente das que servem a impostos.<sup>105</sup>

Portanto, o fundamento jurídico da taxa encontra-se na sua hipótese normativa. Esta pressupõe, necessariamente, uma atividade especial do Estado dirigida ao contribuinte. Demais, deve ser exigida exclusivamente dos sujeitos que se encontrarem em relação direta e imediata com tal atividade. Faz-se necessária, também, a correlação entre o pressuposto da norma e a base de cálculo eleita pelo legislador.<sup>106</sup>

Nesse sentido, descabe considerar, para a caracterização da taxa, a denominação que ela recebe. Ademais, também não há que se falar em benefício auferido pelo contribuinte como critério necessário: afinal, o poder de polícia simplesmente impõe restrições.<sup>107</sup>

Bem assim, a destinação fática da arrecadação igualmente não interfere na determinação da espécie tributária. É verdade que a taxa deve, aprioristicamente, destinar seus proventos ao custeio da atividade estatal que lhe dá razão de existir. Não significa, no entanto, que a efetiva destinação, se porventura distinta da prevista na norma, irá descaracterizar o tributo em questão.<sup>108</sup>

Para se ter uma completa visão da entidade tributária denominada taxa, então, é imprescindível empreender-se a análise da regra-matriz de incidência de cada uma de suas hipóteses. Afinal, a obrigação tributária surge com a configuração dos critérios do antecedente normativo.

A *taxa de serviço* possui como critério material a atividade estatal decorrente de prestação efetiva ou potencial, ao sujeito passivo, de serviços públicos específicos e divisíveis. Por conseguinte, podem-se identificar duas hipóteses distintas previstas na Constituição: (i) prestar o serviço; e (ii) colocar o serviço à disposição. Ademais, se o serviço for geral, *uti universi*, descabe falar em taxa; trata-se, aí, de imposto.<sup>109</sup>

---

<sup>105</sup> Ibid. pp. 93-107

<sup>106</sup> Ibid. pp. 93-107

<sup>107</sup> Ibid. pp. 93-107

<sup>108</sup> Ibid. pp. 93-107

<sup>109</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012. pp. 99-105

A noção de serviço público encontra-se envolvida com a política adotada pelo Estado. Cabe ao legislador determinar se um serviço será considerado público, ou não. Bem por isso, tal conceito não é estanque, mas variável. Ainda que se possa dizer, de maneira geral, que serviço público é aquele desempenhado no interesse público, pelo Estado e através de procedimento de direito público, cada vez mais observam-se serviços que fogem a tais critérios, mas recebem tal classificação. De fato, o Estado passou a interferir no comércio e na indústria, bem como delegou suas funções a empresas públicas, concessionárias e permissionárias. Mesmo assim, é possível definir serviço público – abarcando tais mudanças – como aquele que se submete a regime predominantemente público, a fim de atender o interesse público, para o benefício ou vantagem de um particular.<sup>110</sup>

Seja como for, o serviço prestado ao contribuinte deve ser específico. Com isso, quer-se dizer que o critério pessoal da regra-matriz precisa apontar um número determinável de pessoas. Assim, sendo possível destacar o serviço prestado em unidades autônomas, cujo sujeito passivo é identificável *a priori* (na norma tributária) e podendo o sujeito passivo utilizar o serviço de forma direta e imediata – ainda que não o faça –, tal serviço será específico.<sup>111</sup>

O serviço deve ainda ser divisível. Ou seja: deve ser suscetível de fruição de maneira individualizada, ao mesmo tempo em que sua base de cálculo deve representar o mínimo custo individualizado do serviço público prestado.<sup>112</sup>

Identificado o critério material da taxa de serviço, este deve ocorrer em tempo e local específicos. O critério temporal, portanto, será o instante em que o administrado puder tirar proveito da prestação do serviço público prestado ou posto à sua disposição. Há necessidade de previsão anterior em lei e efetiva prestação do serviço ou sua colocação à disposição. Já o critério espacial é restringido pela área de atuação da autoridade prestadora do serviço. Onde ela tiver competência para prestá-lo, terá também competência para exigir a respectiva taxa de serviço.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> Ibid. pp. 99-105

<sup>111</sup> PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2003. pp. 81-96

<sup>112</sup> Ibid. pp. 81-96

<sup>113</sup> Ibid. pp. 81-96

A *taxa de polícia*, por outro lado, só é admitida quando o poder de polícia é efetivamente exercido. Não se admite a sua cobrança pela mera disponibilização da fiscalização; é necessário que esta ocorra no mundo dos fatos.<sup>114</sup>

De certo modo, tanto as “taxas de polícia” quanto as “taxas de serviço” advêm da realização de um tipo de serviço público. Nesse sentido, não parece haver distinção entre as duas hipóteses. No entanto, o serviço público pressupõe um benefício ao contribuinte, ao passo que no exercício do poder de polícia não há tal exigência. Ao contrário, este consubstancia-se na imposição de limitações. Eis a distinção geral entre serviço público e poder de polícia: enquanto aquele busca oferecer uma utilidade ao cidadão, este tem o fim de ordenar as atividades privadas, restringindo-as.<sup>115</sup>

O poder de polícia é exercido sempre que o Estado precise impor limites ao administrado. Por vezes, para que os direitos da maioria possam ser assegurados, os direitos individuais de determinadas pessoas precisam ser tolhidos. Nessa linha, o poder de polícia limita o exercício da liberdade e da propriedade dos administrados, compatibilizando-o com o bem-estar social, através de atos preventivos, fiscalizadores e repressivos. Com isso mente, a polícia administrativa caracteriza-se pela discricionariedade (liberdade de atuação – com ressalvas, pois deve atuar sempre dentro dos limites já postos pela lei), pela auto-executoriedade (não necessita de interveniência do Poder Judiciário) e pela coercibilidade (imposição de medidas coativas).<sup>116</sup>

Para mais, toda atividade de polícia deve estar prevista em lei. O que interessa, portanto, para a definição do critério material da taxa de polícia, é a atividade desempenhada pelo Poder Público sempre que exista lei determinando o cerceamento de liberdades individuais – seja prevenindo, fiscalizando ou reprimindo atos e direitos de particulares.<sup>117</sup>

Além disso, ainda que pareça óbvio, cabe destacar: o que legitima a cobrança da taxa de polícia é o exercício concreto do poder de polícia, e não a sua mera previsão. Dessa forma, ainda que os atos que antecedem o objetivo do poder de polícia sejam relevantes ao dimensionamento do critério quantitativo, somente o ato

---

<sup>114</sup> Ibid. pp. 81-96

<sup>115</sup> Ibid. pp. 81-96

<sup>116</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 364-410

<sup>117</sup> PEREIRA FILHO. Op. cit. pp. 97-102



final legitima a cobrança da taxa. Pelo exposto, o critério temporal da taxa de polícia configura-se no momento em que realizado o ato final do poder de polícia. Afinal, apenas então será lícita a sua cobrança. Já o critério espacial coincide com os limites de atuação impostos pela lei que autoriza a atividade de polícia.<sup>118</sup>

Estabelecidos os critérios do antecedente da regra-matriz de incidência das taxas de serviço e de polícia, passa-se à análise do consequente. Ou seja, verificados os critérios material, temporal e espacial, surge a consequência, consubstanciada nos critérios quantitativo e subjetivo.

Seja a taxa em razão da prestação de serviço público ou do exercício do poder de polícia, o Estado não pode instituí-las com valor que ultrapasse o custo da atuação estatal. Isso porque deve sempre haver correlação entre o critério material da hipótese de incidência e o critério quantitativo do consequente normativo. Dessa forma, o legislador é obrigado a adotar como base de cálculo da taxa elemento pertinente à atuação estatal, e nunca revelador de comportamento do sujeito passivo.<sup>119</sup>

É necessário frisar, no entanto, que tal limitação existe no campo normativo, não se estendendo, necessariamente, ao campo fático. Assim, o legislador, a fim de não desvirtuar a taxa, vê-se obrigado a utilizar base de cálculo relacionada ao custo da atividade estatal. Isso não significa, nada obstante, que após a aplicação da norma no caso concreto, o critério material será sempre exatamente igual ao custo do ato do Poder Público. Significa, sim, que o legislador deverá buscar, através de critérios de determinação quantitativa, o montante mais próximo possível desse custo. Assim, o essencial é que exista uma razoável equivalência, admitindo-se que, concretamente, a base de cálculo da taxa seja um pouco maior ou menor do que o custo da atividade que lhe autoriza a criação.<sup>120</sup>

Aliado a isso, aplica-se a alíquota. Esta cumprirá a função de medir a despesa de forma individualizada, uma vez que cada contribuinte traz um custo diferente ao Estado.<sup>121</sup>

Por fim, o critério pessoal não traz grandes dificuldades. O sujeito ativo da relação tributária será sempre o ente legalmente competente para prestar o serviço

---

<sup>118</sup> Ibid. pp. 97-102

<sup>119</sup> MORAES. Op. cit. pp. 229-234

<sup>120</sup> Ibid. 229-234

<sup>121</sup> PEREIRA FILHO. Op. cit. pp. 103-116

público ou exercer o poder de polícia. Ressalta-se que a capacidade tributária ativa (que confere o poder de efetivamente cobrar o tributo) pode ser delegada a outros entes. O sujeito passivo, por sua vez, será o usuário do serviço público específico e divisível (ou aquele que o tenha à sua disposição), ou ainda a pessoa que dê causa à atividade de polícia.<sup>122</sup>

Do exposto, extraem-se importantes conclusões. Primeiro, a hipótese de incidência da taxa deverá sempre prever uma atividade estatal. Como consequência, a base de cálculo adotada deverá refletir tal atividade, e nunca características inerentes ao contribuinte. Finalmente, a base de cálculo instituída não poderá ser superior, no plano normativo, ao custo do serviço público ou do exercício do poder de polícia.

### 2.2.1 Jurisprudência

Tratando-se de matéria constitucional, é pertinente trazer a estudo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), a mais alta corte do Brasil, à qual cabe decidir acerca da constitucionalidade das normas postas no ordenamento jurídico pátrio. Dois julgamentos mostram-se valiosos ao entendimento da posição adotada pela Corte Suprema. O primeiro, o Recurso Extraordinário n. 576.321-8/SP<sup>123</sup>, que deu origem à Súmula Vinculante n. 19<sup>124</sup>, trata da taxa de coleta de resíduos domésticos. O segundo, o Recurso Extraordinário n. 177.835-1/PE<sup>125</sup>, versa acerca da taxa devida pela fiscalização realizada pela Comissão de Valores

<sup>122</sup> Ibid. pp. 103-116

<sup>123</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 576.321-8/SP**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>124</sup> “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.”

<sup>125</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 177.835-1/PE**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

Mobiliários (CVM), autarquia responsável pela fiscalização das empresas que atuam no mercado de capitais.<sup>126</sup> Os dois casos analisam a conformidade das taxas com o art. 145, § 2º, da Constituição Federal – dispositivo que proíbe a identidade entre as bases de cálculo de impostos e taxas.

No primeiro caso, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, foi contestada a constitucionalidade da taxa cobrada pelo Município de Campinas, sob o argumento de que se trata de serviço universal e indivisível, além de se apropriar de base de cálculo própria de imposto. A taxa, cobrada em razão do recolhimento do lixo domiciliar, utiliza em seu cálculo o tamanho do imóvel do contribuinte.

A Corte, após afirmar que o serviço de remoção e tratamento ou destinação de resíduos provenientes de imóveis é divisível, entendeu que não existe, no cálculo da taxa, obrigatoriedade de correspondência precisa com o valor gasto com o serviço. Com efeito, a decisão assevera que a Constituição proíbe tão somente a completa ausência de identidade entre a base de cálculo e o custo do serviço. Basta, portanto, uma razoável equivalência.

Discute-se, é bem verdade, sobre a correlação entre o custo do serviço e o critério adotado na norma tributária. Conclui-se, não obstante, que, ainda que não haja completa identidade – afinal, um imóvel maior pode, por vezes, gerar menos lixo do que um imóvel menor –, o que se observa é que, de modo geral, a correlação existe. E, não havendo método completamente eficaz para se aferir o real custo do serviço, o tamanho do imóvel aparece como elemento razoável.

No segundo caso, chega-se a conclusão semelhante. O recurso, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, discutia a base de cálculo adotada pela taxa de fiscalização da CVM, uma vez que esta utiliza, na determinação do valor devido, a capacidade econômica das empresas sujeitas à fiscalização. Com base em uma tabela, graduada de acordo com o patrimônio líquido da empresa, chega-se ao valor da exação devida pelo contribuinte.

O STF concluiu que não existe afronta ao texto da Lei Maior. Por ser o valor calculado com base em uma tabela, o pleno entendeu, ainda que em votação não unânime, que o capital da empresa não é, na verdade, utilizado como base de cálculo.

---

<sup>126</sup> EIZIRIK, Nelson et al. **Mercado de Capitais: Regime Jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 241

Seja como for, a maioria dos ministros posicionou-se no sentido de que a fiscalização será maior quanto maior for o patrimônio da empresa fiscalizada. Há, portanto, correlação entre ambos, de modo que não há inconstitucionalidade.

Nos dois casos, vê-se adotado o mesmo posicionamento: se existe correlação entre a base de cálculo da taxa e o custo da atividade estatal, o tributo é legítimo. Todavia, nem sempre tal correspondência é verificada no caso concreto. No primeiro caso, de fato, na grande maioria dos casos é possível afirmar que quanto maior a residência, maior será o volume de detritos gerado por seus moradores. Já no segundo, tal relação não é tão facilmente identificável.

Nesse sentido, no julgamento concernente ao tributo cobrado pela CVM, o Ministro Marco Aurélio adotou posicionamento frontalmente contrário ao do restante dos julgadores, arguindo que não existe a correção apontada no voto vencedor. Ora, o patrimônio líquido do contribuinte não tem qualquer relação, na visão do eminente julgador, com a fiscalização empreendida. Ao contrário: quanto maior a saúde da empresa, presume-se, menor será a necessidade de fiscalizá-la. Em discussão travada na sessão, contudo, a sua visão não prevaleceu; utilizando-se do exemplo das corretoras, os demais ministros afirmaram que quanto maior o volume de suas operações, mais situações há que necessitam serem fiscalizadas. Esqueceram-se os doutos magistrados, todavia, das demais empresas reguladas pela CVM – para as quais o entendimento não se confirma.

O doutrinador Roque Carrazza igualmente declara posicionamento de que a taxa de fiscalização cobrada pela CVM é inconstitucional. Afinal, traz base de cálculo própria de imposto, e não qualquer valor relacionado ao custo da atividade da comissão. É, desse modo, um imposto sobre o patrimônio.<sup>127</sup>

Seja como for, ainda que haja discussões acerca do caso concreto de cada taxa, vê-se que o principal critério a ser verificado, pelo posicionamento do STF, é a existência, ou não, de correlação entre a atividade estatal e a base de cálculo adotada pelo legislador. Somente por isso entenderam constitucionais tanto a taxa de recolhimento de lixo, quanto a taxa de fiscalização da CVM.

---

<sup>127</sup> CARRAZZA. Op. cit. p. 618

### **3 O TRIBUTO COBRADO EM RAZÃO DA FISCALIZAÇÃO SOBRE O SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL DE PASSAGEIROS OPERADO EM REGIME PÚBLICO**

Como desenhado nos capítulos anteriores, o exercício regular do poder de polícia é, naturalmente, essencial à cobrança da taxa de polícia. Por isso, faz-se imprescindível saber como é – ou deve ser – exercido tal poder pelo DETER. Afinal, é essa atividade estatal que autoriza a cobrança da taxa em estudo. Para além disso, fixou-se também que há de existir uma correlação entre a base de cálculo da taxa e o ato de polícia que integra a hipótese de incidência da taxa.

Com isso mente, após a análise dos atos de fiscalização empreendidos pelo DETER, passa-se ao detalhamento da regra-matriz de incidência do tributo cobrado em sua razão. Dessa forma, esclarecer-se-á se se encontram preenchidos ou não os requisitos constitucionais pertinentes.

#### **3.1 Os atos de fiscalização do DETER**

O poder de polícia, conforme explanado linhas acima, serve para impor limites ao administrado. Em razão da atividade que exerça, ele pode ter liberdades e propriedades restringidas, para o fim de garantir o bem-estar social e o interesse público. Para tanto, o Estado age através de atos fiscalizadores que se caracterizam pela sua discricionariedade, auto-executoriedade e coercibilidade.

Tudo isso, deve-se ter com conta, sem desrespeitar a legislação. E mais: os atos de polícia só podem ser exercidos se previamente estabelecidos em lei. Assim, havendo tal previsão, fica o Poder Público autorizado a praticar, dentro dos limites impostos, diretamente ou através de outros órgãos, o poder de polícia.

O DETER é uma autarquia vinculada à Secretaria de Estado e Infraestrutura (SIE) do Estado de Santa Catarina, cuja função é, dentre outras, fiscalizar a execução do Serviço Público de Transporte Rodoviário Intermunicipal de Passageiros, delegado a empresas particulares sob a forma de concessão, permissão ou autorização. Quando criado, pela Lei Estadual n. 5.683/80<sup>128</sup>, tinha outro nome e natureza: Empresa Catarinense de Transportes e Terminais (EMCATER). Posteriormente, por meio do Decreto Estadual n. 29.281/86<sup>129</sup> – convalidado pela Lei Estadual n. 9.831/95<sup>130</sup> –, esta foi transformada no DETER, denominação que se mantém até hoje.

À época de sua criação, já tinha a função de planejar, fiscalizar e controlar o serviço público de transporte intermunicipal de passageiros efetuado por empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas (art. 2º, Lei Estadual n. 5.683/80). Assim, ainda em 1980, por meio do Decreto Estadual n. 12.601/80<sup>131</sup>, foi instituída “Tarifa de Administração, Controle, Planejamento e Modernização do Sistema – TA”. Tal tarifa, no entanto, foi considerada irregular pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJSC), no julgamento da Apelação Cível n. 2007.055660-1<sup>132</sup>: deveras, era exação compulsória, com clara natureza tributária; contudo, desobedecia ao princípio da legalidade, uma vez que havia sido criada por simples decreto.

<sup>128</sup> SANTA CATARINA. **Lei n. 5.683, de 9 de maio de 1980**. Dispõe sobre a constituição de organização da Empresa Catarinense de Transportes e Terminais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei\\_5683-80\\_Consolidada.PDF](http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei_5683-80_Consolidada.PDF)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>129</sup> SANTA CATARINA. **Decreto n. 29.281, de 16 de junho de 1986**. Transforma a Empresa Catarinense de Transportes e Terminais S.A. - EMCATER em autarquia, e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1986/029281-005-0-1986-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>130</sup> SANTA CATARINA. **Lei n. 9.831, de 17 de fevereiro de 1995**. Dispõe sobre a organização da Administração Pública, estabelece diretrizes para a reforma administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1995/009831-011-0-1995-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>131</sup> SANTA CATARINA. **Decreto n. 12.601, de 6 de novembro de 1980**. Dispõe sobre o serviço público de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1980/012601-005-0-1980-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>132</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Cível n. 2007.055660-1**. Relator: Desembargador Newton Janke. Disponível em: <[http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=2007.055660-1&only\\_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAH2IIAAB&categoria=acordao](http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=2007.055660-1&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAH2IIAAB&categoria=acordao)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

Extinta a tarifa, não tardou em ser criada, em substituição, a Lei Estadual n. 15.031/09<sup>133</sup>, pela qual se instituíram as *taxas por atos do DETER*. Tal norma, elencando os devidos critérios tributários, instituiu taxas tanto de serviço como de polícia. Estas últimas em razão da “fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operados em regime público” e da “fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros autorizados, operados em regime de serviço privado, por quilômetro rodado ou navegado”. A primeira, relativa ao serviço operado em regime público, é o foco deste estudo.

Sendo assim, necessário faz-se analisar os atos efetivamente executados pelo DETER à guisa de “atos de fiscalização” desse tipo de serviço. Afinal, a instituição da taxa de polícia depende da existência de tal atividade. Ademais, há de existir correlação entre tais atos e a base de cálculo escolhida.

Nesse sentido, a Lei n. 5.683/80, que instituiu a EMCATER, trazia suas atribuições. Fazia-o, contudo, de maneira genérica. Previa que o transporte de passageiros seria “planejado, fiscalizado e controlado pela Administração Indireta do Poder Executivo”, através de tal empresa. O Decreto Estadual n. 4.830/02<sup>134</sup>, que traz o Regimento Interno do DETER, igualmente estabelece a atuação da autarquia nessas funções – dentre outras. Não se tem, em tais redações, uma definição dos atos concretos a serem realizados na fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros.

O Decreto Estadual n. 12.601/80 – ainda que não esteja mais vigente –, por outro lado, dispunha:

Art. 109 - Ao Agente Fiscal de Transporte compete: I - orientar o pessoal das transportadoras quanto ao procedimento adequado nos serviços de que trata este Decreto; II - advertir; III - autuar; IV - determinar reparo, limpeza e substituição de veículo; V - efetuar a retenção de veículo; VI - determinar a substituição do preposto [...]; VII - apreender, contra-recibo, qualquer documento relativo ao serviço; VIII - solicitar auxílio policial quando necessário; IX - outras atividades relacionadas com o bom andamento dos serviços.

<sup>133</sup> SANTA CATARINA. **Lei n. 15.031, de 22 de dezembro de 2009**. Institui taxas por atos do Departamento de Transportes e Terminais - DETER e estabelece outras providências. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei\\_09\\_1503\\_1.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei_09_1503_1.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

<sup>134</sup> SANTA CATARINA. **Decreto n. 4.830, de 24 de maio de 2002**. Aprova o Regimento Interno do Departamento de Transportes e Terminais - DETER, com a distribuição dos cargos de provimento em comissão e das funções executivas de confiança. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2002/004830-005-0-2002-002.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

Vê-se, portanto, que todas as atividades empreendidas pelos fiscais, naturalmente, guardam relação com o serviço prestado pelas empresas delegadas. Todavia, não se vislumbra uma relação direta com o número de viagens realizado pelas empresas, nem mesmo com o preço das passagens, ou com a receita auferida através da sua venda.

Para mais, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), no processo RLA 14/00193831,<sup>135</sup> que objetiva a verificação da regularidade dos contratos de concessão do sistema intermunicipal de transporte de passageiros da grande Florianópolis, concluiu, por meio de auditoria operacional realizada pela Diretoria de Controle de Licitações e Contratações (DLC) no DETER, que a autarquia, além de não ter condições de realizar o serviço de fiscalização da forma correta por falta de funcionários, não possui sequer meios de verificar a real quantidade de viagens efetuadas pelas empresas, bem como o valor auferido pela prestação desse serviço. Adiciona-se a isso, ainda que se trate de fato destituído de caráter científico, que diversos atos que deveriam ser realizados pela empresa – e custeados pela respectiva taxa –, ficam a encargo das próprias empresas fiscalizadas – a exemplo da vistoria dos ônibus coletivos, efetuada por empresa particular, ao custo das concessionárias.

Com isso, conclui-se que o exercício do poder de polícia pelo DETER consiste em atividades esparsas, e que na prática muitas vezes sequer ocorrem, haja vista a ausência de número efetivo de fiscais. A fiscalização, portanto, não é feita em todas as viagens operadas pelas empresas fiscalizadas, mas em situações específicas.

---

<sup>135</sup> SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Relatório de Auditoria Ordinária n. 14/00193831**. Relator: Conselheiro Cleber Muniz Gavi. Disponível em: <<http://consulta.tce.sc.gov.br/RelatoriosDecisao/Despacho/4332910.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.



### 3.2 Regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência, nos moldes propostos por Paulo de Barros Carvalho, tem a finalidade de, utilizando-se de critérios constitucionais, qualificar normativamente fatos do mundo real. Para tanto, como já explanado no primeiro capítulo, a norma tributária é analisada da sua hipótese à sua consequência, através da identificação de critérios. No pressuposto normativo, os critérios material, espacial e temporal. No consequente, os critérios quantitativo e subjetivo. Neste, encontra-se uma obrigação patrimonial, do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo: o dever-ser modalizado.<sup>136</sup>

Tudo isso pode ser facilmente visualizado na brilhante fórmula proposta pelo citado doutrinador:

$$\begin{array}{c}
 N_{jt} \left\{ \begin{array}{l}
 H_t \equiv C_m (v \cdot c) \cdot C_e \cdot C_t \\
 \downarrow \text{DS}_n \\
 C_{st} \equiv C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot a_1)
 \end{array} \right.
 \begin{array}{c}
 \leftarrow \text{DS}_m \rightarrow
 \end{array}
 \end{array}$$

“ $N_{jt}$ ” é a norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência; “ $H_t$ ” é a hipótese tributária; “ $\equiv$ ” indica equivalência; “ $C_m$ ” é o critério material da hipótese – núcleo da descrição fáctica; “ $v$ ” é o verbo; “ $\cdot$ ” é o conectivo lógico conjuntor; “ $c$ ” é o complemento do verbo; “ $C_e$ ” é o critério espacial da hipótese; “ $C_t$ ” é o critério temporal da hipótese; “ $C_{st}$ ” é a consequência tributária; “ $C_p$ ” é o critério pessoal do consequente; “ $S_a$ ” é o sujeito ativo da obrigação tributária; “ $S_p$ ” é o sujeito passivo da obrigação tributária; “ $C_q$ ” é o critério quantitativo da obrigação tributária; “ $b_c$ ” é a base de cálculo; “ $a_1$ ” é a alíquota; “ $DS_n$ ” é o dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional –, representado por um vetor; “ $DS_m$ ” é o dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional –, representado por dois vetores sobrepostos.<sup>137</sup>

Por meio da regra-matriz, portanto, é possível chegar à identificação e conhecimento aprofundado do tributo que se queira estudar. Em seguida, fazendo uso dessa pormenorização da norma tributária, chega-se facilmente à hipótese de

<sup>136</sup> CARVALHO. Op. cit. pp. 334-335

<sup>137</sup> Ibid. pp. 334-335

incidência e à base de cálculo – elementos primordiais e caracterizadores das entidades tributárias. Seu uso, por isso, é de extrema valia na identificação de possíveis violações às disposições constitucionais.

A “taxa de fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operado em regime público” tem por critério material os atos empreendidos com o fim de realizar tal fiscalização. Consoante exposto linhas acima, tais atos são previstos em lei e consubstanciam-se nas atividades realizadas pelos agentes do DETER com o fim de assegurar a correta operação dos serviços concedidos pelo Poder Público. Nesse sentido, podem ser preventivos, efetivamente fiscalizatórios, ou até repressivos. Incluem-se aí, portanto, as atividades exemplificadas no rol do art. 109 do Decreto Estadual n. 12.601/80.

É necessário reiterar que todos esses atos, sobre estarem previstos na lei, devem ser efetivamente realizados no mundo dos fatos. De efeito, é o exercício do poder de polícia que legitima a instituição e cobrança da taxa.

Seja como for, o que se observa é que tais atividades não parecem guardar relação com a receita auferida pelo administrado fiscalizado. Afinal, a única maneira de tal situação ocorrer seria com uma fiscalização cuja demanda aumentasse junto com o número de passageiros, ou com o preço da passagem. Isso porque a receita auferida pela empresa é diretamente proporcional tanto ao número de consumidores de seus serviços, como ao valor do bilhete.

Tais atos, a fim de configurarem a hipótese prevista pela norma tributária em questão, precisam ocorrer em determinado local. Tratando-se de autarquia com atuação no território estadual, o critério espacial abrange todo o Estado de Santa Catarina. Dessa forma, todo serviço de transporte intermunicipal de passageiros operado em regime público deve ser operado dentro deste estado para que legitime a cobrança da respectiva taxa cobrada pelo DETER.

O critério temporal, como não poderia deixar de ser, configura-se quando realizado o ato final do poder de polícia – o ato fiscalizatório. Ainda que a lei traga períodos em que é devido o pagamento dos valores devidos, é certo que estes não têm relação com o critério temporal, tratando-se apenas de método estabelecido a fim de facilitar a cobrança do tributo. Afinal, somente com o exercício da atividade estatal é que se revela tal critério.

Com isso, firma-se o antecedente normativo da taxa em estudo. Assim, realizados os atos fiscalizatórios pelo DETER, instituídos em lei, em tempo e local determinados na forma acima exposta, exsurge a consequência. Esta, como já se viu, é identificada pelos critérios quantitativo e subjetivo.

O valor a ser pago é medido pelo critério quantitativo. A base de cálculo, primeiro elemento de tal critério, na taxa em debate trata-se, expressamente, do “valor da passagem”. Com efeito, a Lei n. 15.031/09, que a instituiu, determina, através de uma tabela (anexo único da lei), todos os valores a serem recolhidos a título de taxas de polícia (e de serviço):

**Quadro 1 – Base de cálculo e alíquota da taxa de fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operado em regime público.**

ANEXO ÚNICO			
TABELA I			
TAXAS POR ATOS DO DEPARTAMENTO DE TRANSPORTES E TERMINAIS -DETER			
FISCALIZAÇÃO		VALOR (em percentual sobre o valor da passagem)	
1	Fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operado em regime público.	Serviço Rodoviário	4,00 %
		Serviço Urbano	4,90 %
		Serviço Hidroviário	4,90 %

Fonte: Lei Estadual n. 15.031/09.

Logo, no caso das taxas de polícia, cobradas em razão dos atos de fiscalização, os valores são calculados “em percentual sobre o valor da passagem”.

Dessa forma, não restam dúvidas de que esta é a base de cálculo eleita pelo legislador.

Por consequência, a alíquota não pode ser outra, senão o percentual aplicado sobre o valor da passagem. De fato, tal elemento do critério quantitativo é que dá a medida da exação a ser imposta ao sujeito passivo. Teoricamente, deveria traduzir a parcela do custo dos atos fiscalizatórios. De acordo com a supracitada tabela, para a “taxa de fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros concedido, permitido ou autorizado, operados em regime público”, a alíquota é de 4,00% para empresas que prestam “serviço rodoviário” e 4,90% para as que prestam “serviço urbano” ou “serviço hidroviário”.

A identificação da consequência da norma termina no critério subjetivo. O sujeito ativo, não há dúvidas, trata-se do DETER. Afinal, é este o ente legalmente competente para exercer o poder fiscalizatório instituído em lei. Já o sujeito passivo é qualquer empresa que venha a ser fiscalizada, também dentro dos limites impostos pela lei que trata do poder de polícia dado à autarquia.

Ante o exposto, é possível delimitar, de maneira fácil e clara, tanto a hipótese de incidência, como a base de cálculo da taxa que aqui se analisa. Certamente, com a utilização da regra-matriz de incidência tributária, não restam dúvidas acerca da natureza do tributo.

Assim, observa-se que a hipótese de incidência consubstancia-se na efetiva fiscalização das empresas concessionárias do serviço de transporte de passageiros que operam em regime público, dentro do Estado de Santa Catarina. Trata-se, portanto, de uma atuação estatal, referida ao administrado, cujo objetivo é limitar-lhe direitos em prol do interesse público. Por certo, não há outra finalidade para a fiscalização, efetuada por meio do poder de polícia legalmente instituído, senão assegurar-se que o serviço em questão é desempenhado dentro dos limites esperados.

Nessa linha, a hipótese é inconfundivelmente aquela de uma taxa de polícia. Não se trata de atuação do contribuinte – este que assiste inerte à atuação estatal, ficando obrigado a pagar o tributo independentemente de seus próprios atos. Ademais, a referibilidade entre o tributo e o contribuinte é direta e imediata,

independente de quaisquer outras condições. Também não se trata de atuação estatal que ofereça uma vantagem ao sujeito passivo da exação.

Vê-se portanto, que não se está diante do pressuposto normativo de um imposto. Este, afinal, só existe quando o tributo é cobrado em razão de uma atividade do contribuinte – e não do estado. Em outras palavras, quando o tributo é vinculado a uma atuação estatal, não pode ser imposto. O imposto, demais disso, é sempre instituído em conformidade com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Por certo, no momento em que o legislador escolhe a hipótese de incidência, deve fazer uso de atividade do contribuinte que revele um fato econômico de relevância jurídica praticado, diretamente, por aquele que ficará obrigado ao pagamento do imposto. Para mais, é certo que não se trata de nenhuma das hipóteses em que a Constituição Federal autoriza a criação desta espécie tributária (cf. arts. 153 a 156).

Do mesmo modo, não se trata de contribuição de melhoria. Ainda que se esteja diante de tributo cobrado em razão de uma atividade estatal, a contribuição de melhoria exige, inafastavelmente, a valorização de um imóvel em decorrência de obra pública. Caso totalmente diverso do que aqui se analisa, portanto.

Por fim, deve-se destacar que não estão presentes as finalidades exigidas para a instituição de empréstimo compulsório ou contribuições especiais. Efetivamente, estas reclamam finalidade específica, dentro dos limites do art. 148, I e II, e art. 149 e parágrafos. Não se observando tais exigências no caso em tela, é possível afirmar que não se está perante empréstimo compulsório, ou mesmo contribuição, seja interventiva, corporativa ou social.

Está-se, sim, ante hipótese de incidência de taxa. Mais especificamente, taxa em razão do exercício regular do poder de polícia. Realmente, a fiscalização é ato de polícia, exercido pelo Poder Público, com base em previsão legal e diretamente referível ao contribuinte. Apesar disso, não lhe traz benefícios individualmente; por essa razão, não se trata de taxa de serviço, e sim de polícia.

A taxa, como ficou estabelecido nos capítulos pretéritos, pressupõe essa atividade estatal dirigida ao sujeito passivo. Com isso em mente, sua cobrança só pode ocorrer de tais pessoas, em relação direta e imediata com os atos que legitimam sua cobrança. Além disso, em relação às taxas de polícia, para que se configurem é indubitável que o poder de polícia deve ser de fato exercido.

Estabelecido isso, deve-se passar à identificação da base de cálculo. Como já exposto anteriormente, esta deve guardar relação com a hipótese de incidência, confirmando-a. Não pode, por isso, no plano normativo, superar o custo da atividade do Poder Público. Caso contrário, há invalidade.

No tributo em questão, a base de cálculo trata-se da receita auferida pela empresa com a venda de passagens aos usuários do serviço de transporte público intermunicipal. Logo, é um valor que traduz característica do contribuinte, mensurando e valorando uma dimensão da sua atividade. Não guarda correlação, a princípio, com a atividade estatal, que consiste em atos de polícia.

É bem verdade que a Súmula Vinculante n. 29 do STF permite “a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”. Nesse viés, não existe equivalência exata entre a base de cálculo da taxa em questão e o imposto que tributa a operação de venda das passagens – o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, focando o argumento no enunciado do STF, parece não haver irregularidade.

De fato, o ICMS no Estado de Santa Catarina, instituído pela Lei Estadual n. 10.297/96<sup>138</sup>, tem por base de cálculo o resultado da operação entre as despesas e o faturamento da empresa, sem considerar diretamente o número de passageiros transportado, o cálculo tarifário, ou o preço individual da passagem. A taxa cobrada em razão da fiscalização do transporte público intermunicipal de passageiros, por outro lado, é cobrada sobre o valor total arrecadado com a venda de passagens. É inerente a tal cobrança, portanto, a consideração do número de passageiros. Dessa forma, ainda que exista coincidência de um dos elementos das duas bases de cálculo, não há completa identidade.

O problema surge, não obstante, quando se tenta encontrar a correlação entre a base de cálculo da taxa e a atuação estatal decorrente do exercício do poder de polícia. Tal correlação, como visto, deve existir, sob pena de nulidade do tributo. Isso

---

<sup>138</sup> SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_lei\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_10297.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

porque a única razão que justifica a cobrança da taxa é, justamente, a atuação do Poder Público.

Por qualquer prisma que se tente enxergar a situação, não parece haver relação entre o ato de polícia e o preço das passagens. Ora, a atuação estatal não é maior quanto maior seja o referido preço. Também não aumenta a sua necessidade pelo maior número de passageiros a utilizarem os serviços. Ainda que as fiscalizações fossem feitas em todas as viagens realizadas – e, conforme a auditoria analisada no caso auditado pelo TCE/SC, isso não ocorre –, a correspondência continuaria ausente: afinal, a viagem pode ocorrer tanto sem nenhum passageiro, como com o ônibus com sua lotação máxima.

Corroboram tal conclusão os casos julgados pelo STF e analisados no capítulo anterior. Lá, os ilustres Ministros chegaram à conclusão de que, ainda que a base de cálculo aparentasse dizer respeito apenas à capacidade econômica do contribuinte, havia a necessária conexão entre esta e o serviço ou ato de polícia desempenhado pelo ente estatal. Com efeito, entenderam os magistrados que, quanto maior a residência, maior o volume de detritos gerado; quanto maior a capacidade econômica da empresa atuante no mercado de capitais, maior a necessidade de fiscalização pela CVM. Sem isso, tais taxas seriam consideradas eivadas de vício. Aqui, em contrapartida, tal correlação não existe.

Verifica-se, por todo o exposto, que as regras constitucionais não são respeitadas pela lei que instituiu a taxa de fiscalização do transporte público intermunicipal no Estado de Santa Catarina. Em afronta a preceitos básicos do sistema constitucional brasileiro, o princípio republicano parece ter sido deixado de lado. A Carta Maior, afinal, não deixa dúvidas quando delimita o sistema tributário pátrio. Ainda que haja críticas a tal situação, não é possível ao legislador ordinário olvidá-lo a seu próprio alvitre, criando tributos como bem entender.

De fato, instituir tributo de forma contrária aos preceitos constitucionais, mais do que prejudicar pontualmente os seus contribuintes, põe em risco o próprio sistema tributário. Afinal, a segurança jurídica depende do respeito a toda e qualquer norma validamente posta. Sem isso, não há direito.

Assim, quando a Constituição determina que o legislador poderá instituir taxa em razão da prestação de serviço público ou do exercício regular do poder de polícia,

por óbvio não se trata de mera recomendação. O motivo há que ser aquele preconizado pela Lei Maior. A hipótese de incidência, portanto, não pode fugir das ditadas opções. Igualmente, a base de cálculo não pode divergir do que se instituiu no pressuposto normativo. É ela, pois, que confirma a espécie tributária, afirmando ou negando a sua constitucionalidade.



## CONCLUSÃO

O sistema constitucional no direito brasileiro é guiado por preceitos fundamentais: os princípios. Independentemente de serem vistos como normas ou valores, são guias para a interpretação normativa, dando unidade ao ordenamento jurídico. Assim, não é difícil perceber que devem ser respeitados e seguidos, seja na positivação de leis, seja na sua interpretação e aplicação.

Com isso mente, diversos dos princípios constantes da Constituição Federal, para não dizer os mais relevantes, têm por escopo a garantia dos direitos individuais. Isso porque, como a história nos mostra, sem essa garantia, não há limites às arbitrariedades perpetradas por aqueles que se encontram no poder. Há a necessidade, portanto, de se garantir a fiel observação da lei, nos moldes propostos pela Carta Magna, esta que é manifestação da vontade do povo. A segurança jurídica, portanto, é o que assegura que os direitos dos indivíduos não serão sobrepujados. É o que confere integridade ao sistema e o que baliza as atividades dos Três Poderes.

Nesse sentido, as disposições constitucionais hão de ser sempre seguidas. No direito pátrio, em que a Lei Maior abarca inúmeros assuntos infraconstitucionais, isso significa limitar de modo mais estrito a atuação do legislador ordinário. Com efeito, em determinados casos, cabe a ele apenas positivar aquilo que já se encontra preconizado pelo texto constitucional, tamanha é a abrangência de temas da Constituição. É o que se observa, por exemplo, com o direito tributário.

A Constituição é expressa ao prever todas as espécies tributárias, bem como suas regras-matrizes e as competências de cada ente constitucional para instituí-las. Assim, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (ou sociais) são as entidades que podem ser criadas; e só. Ademais, cada uma delas já tem suas subespécies determinadas pela Lei Magna, cada qual com sua respectiva hipótese de incidência e base de cálculo. O legislador, portanto, é obrigado a andar nos trilhos que lhe foram determinados, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Para mais, também a compreensão das normas postas deve ser empreendida com base na Carta Maior.

Nesse sentido, todo e qualquer tributo a ser criado deve, impreterivelmente, estar previsto na Constituição Federal. Além disso, deve ser criado por lei previamente

definida e sempre em consonância com o restante do texto constitucional e seus princípios. Por fim, a exação só é passível de cobrança após a efetiva verificação da ocorrência do fato gerador previsto no pressuposto da norma tributária.

Isso posto, certo é que a regra-matriz prevista na Constituição deve ser seguida à risca. Nesse sentido, é necessária a identificação dos critérios previstos para cada tributo. Na hipótese, encontram-se os critérios material, espacial e temporal. Configurados, surge a consequência normativa, reconhecida pelos critérios subjetivo e quantitativo. Feito isso, é possível determinar se uma exação trata-se de tributo ou não, bem como delimitar com segurança as entidades tributárias. Por meio do binômio hipótese de incidência/base de cálculo, afinal, é possível afirmar se um tributo trata-se de uma ou outra espécie.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo não for vinculada a atividade estatal, será imposto – e necessitará de base de cálculo que diga respeito ao contribuinte. Se for vinculado, pode ser taxa ou contribuição de melhoria. No primeiro caso, deve haver referibilidade direta do ato estatal para com o contribuinte – e a base de cálculo será relacionada ao seu custo. No segundo, a referibilidade é indireta – e a valorização do imóvel é o limite da exação. Por fim, tratando-se dos casos previstos no texto constitucional (arts. 148, 149), poderá estar-se falando em empréstimo compulsório ou contribuição especial – em tais casos, porém, a hipótese do pressuposto normativo será aquela dos impostos e taxas de competência da União.

Com isso estabelecido, a taxa nem sempre teve o conceito que hoje se conhece e aplica. Desde a Constituição da República de 1988, porém, seus critérios foram firmados sobre a base dos princípios constitucionais e tributários que hoje se aplicam. É dividida em duas subespécies: taxas de serviço e de polícia. A primeira, que admite cobrança tanto pela disponibilização do serviço, quanto pelo seu uso efetivo pelo contribuinte, tem como razão de existir o custeio da própria atividade estatal. Da mesma forma, a taxa de polícia também se presta a pagar a despesa do Estado com os atos de polícia; contudo, só é admitida quando estes são exercidos de fato.

As taxas de polícia, verifica-se, são cobradas em razão de atos do Poder Público que limitam atos e direitos de particulares. A hipótese, portanto, é formada no momento em que tais atos sejam efetuados no mundo real, dentro do território de abrangência da lei que os autoriza. A consequência consiste na obrigação do

administrado fiscalizado em pagar ao Estado quantia necessariamente relacionada ao custo da atuação do ente estatal. Tal correlação, como se viu, é imprescindível, na visão do STF, uma vez que a taxa não pode traduzir tão somente signo de riqueza do contribuinte.

A taxa de fiscalização do transporte coletivo intermunicipal de passageiros operado em regime público, conforme ficou demonstrado, tem por hipótese de incidência os atos de fiscalização empreendidos pelo DETER. Estes, efetivamente ocorridos no Estado de Santa Catarina, consubstanciam a hipótese normativa. A consequência é vista na obrigação da empresa fiscalizada em pagar ao Estado o valor definido em tabela anexa à lei. Este é determinado pela aplicação de uma alíquota sobre o valor auferido com a venda das passagens – a base de cálculo.

Diante disso, percebeu-se que não existe correspondência entre a atividade desempenhada pelo DETER e o preço das passagens vendidas aos usuários do serviço. Em outras palavras, a hipótese de incidência não tem relação com a base de cálculo adotada.

Por todo o exposto, verifica-se que a regra-matriz definida na Carta Magna não foi respeitada. Com isso, afrontam-se as garantias individuais asseguradas pela Constituição e, mais do que isso, fere-se o próprio sistema constitucional. Conclui-se, portanto, que a taxa instituída em razão da fiscalização dos serviços de transporte público de passageiros pelo DETER é inconstitucional.

## REFERÊNCIAS

### Doutrina

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 541 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 209 p.

AVI-YONAH, Reuven S. **International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime**. New York: Cambridge University Press, 2007. 213 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198 p.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *Ebook*.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004. 150 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010. 759 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 1233.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. 551 p.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. 1036 p.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 200 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 423 p.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 134 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012. 932 p.

EIZIRIK, Nelson et al. **Mercado de Capitais: Regime Jurídico**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. 624 p.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. 320 p.

HASSELDINE, John; LYMER, Andrew. **The International Taxation System**. New Jersey: Kluwer Academic Publishers, 2002. 319 p.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 184 p.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996. 256 p.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas**. Petrópolis: Vozes, 2011. 416 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. 175 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. pp. 9-53.

\_\_\_\_\_. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 320 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. 968 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 1150 p.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática das Taxas**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 287 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade contributiva**. 2. ed. Rio De Janeiro: Renovar, 1998. 223 p.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As Taxas no Sistema Tributário Brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2003. 196 p.

SADDY, André. **Taxa de fiscalização só pode ser criada quando poder de polícia é exercido**. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-fev-15/taxa-fiscalizacao-criada-poder-policia-exercido>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. 840 p.

SILVA, Edgar Neves da. Taxas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 753-772.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1. *Ebook*.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais**, São Paulo, n. 1, 2003. pp. 607-630.

## Legislação

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de Outubro de 1988.** Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**BRASIL. Lei n. 8.987, de 12 de fevereiro de 1995.** Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8987cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**SANTA CATARINA. Decreto n. 12.601, de 6 de novembro de 1980.** Dispõe sobre o serviço público de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1980/012601-005-0-1980-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**SANTA CATARINA. Decreto n. 29.281, de 16 de junho de 1986.** Transforma a Empresa Catarinense de Transportes e Terminais S.A. - EMCATER em autarquia, e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1986/029281-005-0-1986-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**SANTA CATARINA. Decreto n. 1.431, de 16 de março de 1988.** Declara nulo o Decreto nº 29.281, de 16 de junho de 1986, que transforma a Empresa Catarinense de Transportes e Terminais S/A- EMCATER em autarquia. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br/index.php/legislacao-estadual-pge>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**SANTA CATARINA. Decreto n. 4.830, de 24 de maio de 2002.** Aprova o Regimento Interno do Departamento de Transportes e Terminais - DETER, com a distribuição dos cargos de provimento em comissão e das funções executivas de confiança. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/2002/004830-005-0-2002-002.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

**SANTA CATARINA. Lei n. 5.683, de 9 de maio de 1980.** Dispõe sobre a constituição de organização da Empresa Catarinense de Transportes de Terminais e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei\\_5683-80\\_Consolidada.PDF](http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei_5683-80_Consolidada.PDF)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. **Lei n. 5.684, de 9 de maio de 1980.** Dispõe sobre o serviço público de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei\\_5683-80\\_Consolidada.PDF](http://www.deter.sc.gov.br/arquivos/arquivos/267.Lei_5683-80_Consolidada.PDF)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. **Lei n. 9.831, de 17 de fevereiro de 1995.** Dispõe sobre a organização da Administração Pública, estabelece diretrizes para a reforma administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://server03.pge.sc.gov.br/LegislacaoEstadual/1995/009831-011-0-1995-000.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. **Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame\\_lei\\_10297.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lei_10297.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. **Lei n. 15.031, de 22 de dezembro de 2009.** Institui taxas por atos do Departamento de Transportes e Terminais - DETER e estabelece outras providências. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei\\_09\\_1503\\_1.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei_09_1503_1.htm)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

## Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP.** Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 177.835-1/PE.** Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=223337>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 576.321-8/SP.** Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:



<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=576025>>.  
Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 19**. Disponível em  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1248>>.  
Acesso em: 17 de abril de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 29**. Disponível em  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>>.  
Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Relatório de Auditoria Ordinária n. 14/00193831**. Relator: Conselheiro Cleber Muniz Gavi. Disponível em:  
<<http://consulta.tce.sc.gov.br/RelatoriosDecisao/Despacho/4332910.htm>>. Acesso em: 17 de abril de 2016.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. **Apelação Cível n. 2007.055660-1**. Relator: Desembargador Newton Janke. Disponível em:  
<[http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=2007.055660-1&only\\_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAH2IIAAB&categoria=acordao](http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=2007.055660-1&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAABAAH2IIAAB&categoria=acordao)>. Acesso em: 17 de abril de 2016.